

**NOU**

Norges offentlige utredninger **2023: 15**

# Bærekraftsrapportering

Gjennomføring av direktivet om bærekraftsrapportering  
(CSRD)



# Norges offentlige utredninger 2023

Seriens redaksjon:  
Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon  
Teknisk redaksjon

---

1. Kvalitetsvurdering og kvalitetsutvikling i skolen  
*Kunnskapsdepartementet*
2. Fremtidens apotek – fleksibelt og forsvarlig  
*Helse- og omsorgsdepartementet*
3. Mer av alt – raskere  
*Olje- og energidepartementet*
4. Tid for handling  
*Helse- og omsorgsdepartementet*
5. Den store forskjellen  
*Helse- og omsorgsdepartementet*
6. Finanstilsynet i en ny tid – ny lov om Finanstilsynet  
*Finansdepartementet*
7. Trygg barndom, sikker fremtid  
*Barne- og familiedepartementet*
8. Fellesskapets sykehus  
*Helse- og omsorgsdepartementet*
9. Generalistkommunesystemet – likt ansvar, ulike forutsetninger  
*Kommunal- og distriktsdepartementet*
10. Leve og oppleve  
*Nærings- og fiskeridepartementet*
11. Raskt og riktig  
*Arbeids- og inkluderingsdepartementet*
12. Grunnlaget for inntektsoppgjørene 2023  
*Arbeids- og inkluderingsdepartementet*
13. På høy tid  
*Kultur- og likestillingsdepartementet*
14. Forsvarskommisjonen av 2021  
*Forsvarsdepartementet*
15. Bærekraftsrapportering  
*Finansdepartementet*

**NOU**

Norges offentlige utredninger **2023: 15**

# Bærekraftsrapportering

Gjennomføring av direktivet om bærekraftsrapportering  
(CSRD)

Utredning fra et utvalg oppnevnt ved kongelig resolusjon 22. mai 2015  
Avgitt til Finansdepartementet 22. mai 2023

ISSN 0333-2306  
ISBN 978-82-583-1561-9

---

DepMedia



## Til Finansdepartementet

Verdipapirlovutvalget ble oppnevnt ved kongelig resolusjon 22. mai 2015. Utvalget fremmer i henhold til mandat av 11. oktober 2021 forslag til forventede EØS-regler som svarer til direktiv 2022/2464/EU om bærekraftsrapportering (CSRD). Regelverket skal legge til rette for at mer kapital flyter til foretak og aktiviteter som adresserer samfunns- og miljøproblemer, og færre ressurser flyter til foretak og aktiviteter som forverrer problemene. Formålet er å legge til rette for en mer bærekraftig økonomi, i tråd med EUs grønne giv og FNs bærekraftsmål.

Det er to dissenser i utredningen. Den ene er knyttet forslaget om anvendelsesområdet for reglene om bærekraftsrapportering. Den andre er knyttet til et forslag om justeringer i regnskapslovens bestemmelse om årsberetningen. Ellers er utredningen enstemmig.

Oslo 22. mai 2023

Filip Truyen  
Leder

Erling Rikheim

Kristin Lund

Eirik Solem

Jøril Mæland

Harald Brandsås

Hans Christian Ellefsen

Ragnhild Dalheim  
Eriksen

Marion Remøy

Christina Stray

Halvor E. Sigurdson

Angela Nygaard

Kjell Vidjeland

---

Kristin Lund

Andreas Marienborg

Espen Knudsen

Carl-Emil Akselberg



# Innhold

<b>1</b>	<b>Utredningens hovedinnhold</b> ....	8	2.6.4	Europeiske standarder for bærekraftsrapportering .....	30
1.1	Sammendrag .....	8	2.6.5	Rapporteringsformat .....	30
1.1.1	Bakgrunn .....	8	2.6.6	Krav om attestasjon av bærekraftsrapporteringen .....	30
1.1.2	Formålet med regelendringene ....	8	2.7	Lovteknisk gjennomføring av CSRD .....	31
1.1.3	Virkeområdet for de nye rapporteringskravene .....	9	2.7.1	Plassering av reglene .....	31
1.1.4	Trinnvis innføring av rapporteringskravene .....	10	2.7.2	Forholdet mellom lov og forskrift .....	31
1.1.5	Nye krav til bærekraftsrapportering .....	10			
1.1.6	Ekstern bekreftelse av bærekraftsrapporteringen – attestasjon .....	12	<b>3</b>	<b>Virkeområde og sentrale definisjoner</b> .....	33
1.2	Utvalgets mandat og sammensetning .....	13	3.1	Kategorier av foretak etter størrelse .....	33
1.3	Innspill fra relevante fagmiljøer ....	15	3.1.1	Innledning .....	33
<b>2</b>	<b>Rettsutvikling og bakenforliggende hensyn</b> .....	16	3.1.2	Gjeldende rett .....	33
2.1	Kort om direktivet om bærekraftsrapportering (CSRD) og utredningens oppbygning .....	16	3.1.3	EØS-rett .....	34
2.2	Hva er bærekraftsrapportering? ...	16	3.1.4	Utvalgets forslag .....	35
2.3	Sentrale hensyn bak bærekraftsrapporteringen .....	18	3.2	Foretak som omfattes av krav til bærekraftsrapportering .....	40
2.4	Globale rammeverk for en bærekraftig utvikling- FN, EU og Norge .....	18	3.2.1	Gjeldende rett .....	40
2.4.1	Innledning .....	18	3.2.2	Forventet EØS-rett .....	41
2.4.2	FNs verdensmål for en bærekraftig utvikling .....	18	3.2.3	Utvalgets forslag .....	42
2.4.3	Europas grønne giv .....	19	3.3	Konsernforhold – unntak for datterforetak mv. ....	51
2.4.4	Norsk tilnærming til FN-s bærekraftsmål og Europas grønne giv .....	21	3.3.1	Gjeldende rett .....	51
2.5	EUs regelverksinitiativer for finansiering av bærekraftig omstilling .....	21	3.3.2	Forventet EØS-rett .....	51
2.5.1	Innledning – målsettinger og status .....	21	3.3.3	Utvalgets forslag .....	52
2.5.2	Taksonomiforordningen .....	23	3.4	Nødvendige tilpasninger i andre bestemmelser til nye størrelseskategorier .....	55
2.5.3	Offentliggjøringsforordningen .....	24	3.4.1	Tilpasninger i regnskapsloven ....	55
2.5.4	Norsk gjennomføring av EØS-reglene .....	25	3.4.2	Tilpasninger i åpenhetsloven .....	59
2.6	Oversikt over endringene som gjennomføres med CSRD .....	25	<b>4</b>	<b>Rapporteringsplikter</b> .....	61
2.6.1	Rettsutvikling og behovet for regelverksendringer .....	25	4.1	Innholdet i rapporteringen .....	61
2.6.2	Utvidet virkeområde – flere foretak omfattes .....	29	4.1.1	Generelt om periodisk selskapsrapportering om ikke-finansielle forhold .....	61
2.6.3	Bærekraftsrapporteringen endres og integreres i årsberetningen ....	29	4.1.2	Gjeldende rett .....	61
			4.1.3	Forventet EØS-rett .....	68
			4.1.4	Utvalgets forslag .....	71
			4.2	Konsernrapportering .....	78
			4.2.1	Gjeldende rett .....	78
			4.2.2	Forventet EØS-rett .....	79
			4.2.3	Utvalgets forslag .....	79
			4.3	Europeiske standarder for bærekraftsrapportering .....	81
			4.3.1	Gjeldende rett .....	81
			4.3.2	Forventet EØS-rett .....	81
			4.3.3	Utvalgets forslag .....	83

4.4	Elektronisk rapporteringsformat og innsending til Regnskapsregisteret .....	84	5.7.3	Utvalgets forslag .....	121
4.4.1	Gjeldende rett .....	84	5.8	Revisjonsutvalget .....	122
4.4.2	Forventet EØS-rett .....	85	5.8.1	Gjeldende rett .....	122
4.4.3	Utvalgets forslag .....	87	5.8.2	Forventet EØS-rett .....	122
4.5	Foretak etablert i land utenfor EU/EØS .....	89	5.8.3	Utvalgets forslag .....	122
4.5.1	Gjeldende rett .....	89	5.9	Revisorregisteret .....	123
4.5.2	Forventet EØS-rett .....	89	5.9.1	Gjeldende rett .....	123
4.5.3	Utvalgets forslag .....	90	5.9.2	Forventet EØS-rett .....	123
4.6	Periodisk informasjonsplikt for noterte foretak med Norge som hjemstat .....	92	5.9.3	Utvalgets forslag .....	124
4.6.1	Gjeldende rett .....	92	5.10	Valg av en annen revisor til å attestere bærekraftsrapporteringen .....	124
4.6.2	Forventet EØS-rett .....	92	5.10.1	Forventet EØS-rett .....	124
4.6.3	Utvalgets forslag .....	93	5.10.2	Utvalgets forslag .....	124
<b>5</b>	<b>Revisors attestasjon av bærekraftsrapporteringen</b> .....	95	5.11	Ekstern kvalitetskontroll, administrative tiltak, overtreddelsesgebyr og straff .....	125
5.1	Innledning .....	95	5.11.1	Gjeldende rett .....	125
5.1.1	Om attestasjon av bærekraftsrapportering .....	95	5.11.2	Forventet EØS-rett .....	125
5.1.2	Begrepsbruk .....	96	5.11.3	Utvalgets forslag .....	126
5.1.3	Oversikt over krav CSRD stiller til den som skal attestere bærekraftsrapportering .....	97	<b>6</b>	<b>Alternative tilbydere av attestasjonstjenester (IASP)</b> ....	128
5.2	Attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapportering .....	100	6.1	Forventet EØS-rett .....	128
5.2.1	Gjeldende rett .....	100	6.2	Utvalgets forslag .....	129
5.2.2	Forventet EØS-rett .....	100	6.2.1	Bør det åpnes for alternative tilbydere av attestasjonstjenester (IASP) – utgangspunkt og overordnede problemstillinger ....	129
5.2.3	Utvalgets forslag .....	101	6.2.2	Akkreditering av IASP-er .....	131
5.3	Utførelse av oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering .....	103	6.2.3	Kort om Finanstilsynets tilsyn .....	134
5.3.1	Gjeldende rett .....	103	6.2.4	Forslag til regler om tilsyn med alternative tilbydere av attestasjonstjenester (IASP) .....	134
5.3.2	Forventet EØS-rett .....	103	6.2.5	Forslag til regler for alternative tilbydere av attestasjonstjenester .....	137
5.3.3	Utvalgets forslag .....	105	6.2.6	Adgang for IASP-er etablert i andre EØS-stater til å drive virksomhet i Norge .....	142
5.4	Uavhengighet og konfidensialitet mv. ....	110	<b>7</b>	<b>Økonomiske og administrative konsekvenser</b> .....	143
5.4.1	Gjeldende rett .....	110	7.1	Forutsetninger for utvalgets vurderinger av økonomiske og administrative konsekvenser .....	143
5.4.2	Forventet EØS-rett .....	110	7.2	Overordnet om konsekvensene av forslaget .....	143
5.4.3	Utvalgets forslag .....	112	7.2.1	Generelt .....	143
5.5	Kvalitetsstyring mv. ....	114	7.2.2	Konsekvenser for foretak som rapporterer .....	144
5.5.1	Gjeldende rett .....	114	7.2.3	Konsekvenser for brukere av rapporteringen .....	144
5.5.2	Forventet EØS-rett .....	115	7.2.4	Konsekvenser for myndighetene .....	144
5.5.3	Utvalgets forslag .....	115			
5.6	Kvalifikasjonskrav for attestasjon av bærekraftsrapportering .....	115			
5.6.1	Gjeldende rett .....	115			
5.6.2	Forventet EØS-rett .....	116			
5.6.3	Utvalgets forslag .....	117			
5.7	Valg og avsetting av revisor .....	120			
5.7.1	Gjeldende rett .....	120			
5.7.2	Forventet EØS-rett .....	121			



7.3	Virkeområde .....	145	7.7	Konsekvenser av endringer i åpenhetsloven .....	151
7.3.1	Konsekvenser for foretakene som rapporterer .....	145	<b>8</b>	<b>Merknader til de enkelte bestemmelsene .....</b>	<b>152</b>
7.3.2	Konsekvenser for brukere av rapporteringen .....	146	8.1	Regnskapsloven .....	152
7.3.3	Konsekvenser for små og mellomstore foretak utenfor virkeområdet .....	146	8.2	Revisorloven .....	158
7.4	Overgangsregler mv. ....	147	8.3	Verdipapirhandelloven .....	166
7.5	Rapporteringsstandarder og tilgjengeliggjøring mv. ....	147	8.4	Finanstilsynsloven .....	167
7.5.1	Konsekvenser for foretakene som rapporterer .....	147	8.5	Aksjeloven .....	167
7.5.2	Konsekvenser for brukere av rapporteringen .....	148	8.6	Allmennaksjeloven .....	167
7.5.3	Konsekvenser for myndighetene .....	148	8.7	Universitets- og høyskoleloven ....	167
7.6	Krav om attestasjon av bærekraftsrapportering .....	149	8.8	Finansforetaksloven .....	168
7.6.1	Konsekvenser for foretakene som rapporterer .....	149	8.9	Fagskoleloven .....	168
7.6.2	Konsekvenser for foretakene som attesterer .....	150	8.10	Åpenhetsloven .....	168
7.6.3	Konsekvenser for brukere av rapporteringen .....	150	8.11	Arbeidsmiljøloven .....	168
7.6.4	Konsekvenser for myndighetene .....	150	8.12	Ikrafttredelse og overgangsregler – loven del XII .....	168
			<b>9</b>	<b>Lovforslag .....</b>	<b>169</b>
			9.1	Endringer i lover .....	169
			9.2	Endringer i forskrifter .....	195
			9.3	Forslag fra mindretall .....	195
			<b>Vedlegg</b>		
			1	Gjennomføring av forventede EØS-regler – samsvarstabell .....	197

## Kapittel 1

# Utredningens hovedinnhold

### 1.1 Sammendrag

---

#### 1.1.1 Bakgrunn

I denne utredningen foreslår Verdipapirlovutvalget regler som gjennomfører direktiv 2022/2464/EU om bærekraftsrapportering (*Corporate Sustainability Reporting Directive*, CSRD). Direktivet ble vedtatt 14. desember 2022 og trådte i kraft i EU 5. januar 2023. Direktivet endrer EUs regnskapsdirektiv, rapporteringsdirektivet, revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen. Begrepet bærekraftsrapportering brukes om periodisk rapportering fra foretak om miljømessige, sosiale og styringsmessige forhold, inkludert forhold som gjelder arbeidstakere, respekt for menneskerettigheter og bekjempelse av korrupsjon og bestikkelser.

#### 1.1.2 Formålet med regelendringene

Direktivet skal bidra til å legge til rette for omstilling til en mer bærekraftig økonomi, i tråd med EUs handlingsplan «Europas grønne giv» og FNs bærekraftsmål. 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. Omstillingen til en lavutslippsøkonomi vil kreve store investeringer. Et av målene i Parisavtalen er derfor å gjøre flyten av kapital forenlig med reduksjon av klimagassutslipp og klimarobust utvikling.

En forutsetning for å dreie investeringer og utlån i mer bærekraftig retning, er at investorer og långivere får relevant og pålitelig informasjon om virksomhetenes klima- og miljøpåvirkning, og deres eksponering mot klimarisiko og annen bærekraftsrelatert risiko. Forretningsforbindelser, ansatte, myndigheter, politikere, forbrukere, frivillige organisasjoner og det øvrige sivilsamfunnet, har behov for relevant og pålitelig bærekraftsinformasjon for å kunne ta velinformerte valg og påvirke i retning av en grønn omstilling.

For å kunne vurdere og sammenligne selskaper, trenger finansmarkedsaktører og andre interessenter *både* informasjon om hvilken påvirkning selskapers virksomhet har på bærekraftsforhold, og hvordan bærekraftsforhold påvirker selskapers mulighet til langsiktig verdiskapning. Rapporteringskrav som dekker begge disse perspektivene kalles gjerne rapporteringskrav etter prinsippet om dobbel vesentlighet. CSRD bygger på dette prinsippet. Mens eldre regler trakk et skille mellom finansiell og ikke-finansiell rapportering, erstattes begrepet ikke-finansiell rapportering med bærekraftsrapportering i CSRD. I fortalen til direktivet understrekes det at all informasjon må sees i sammenheng og at opplysninger om bærekraft også har økonomisk relevans.

EU har de senere årene vedtatt en rekke regelverksendringer som skal legge til rette for å finansiere overgangen til en bærekraftig økonomi. Endringene skal gi et regelverk som bidrar til en konsistent og sammenhengende flyt av informasjon om bærekraft gjennom hele den finansielle verdikjeden. I utredningens kapittel 2 gjør utvalget rede for rettsutviklingen og de hensynene som ligger bak. Utvalget redegjør for globale og regionale regelverksinitiativ som har ledet frem mot direktivet, og for sammenhengen mellom CSRD og annet felleseuropeisk finansmarkedsregelverk som skal bidra til en bærekraftig utvikling.

Gjennomføring av CSRD krever at det innføres nasjonale regler som innebærer at rapporteringspliktige foretak må utarbeide bærekraftsrapportering etter et omfattende regelverk og i samsvar med europeiske standarder for bærekraftsrapportering. Dette gir store endringer og økte kostnader for de rapporterende foretakene. EU-kommisjonen peker i begrunnelsen for de nye reglene på at etterspørselen etter bærekraftsinformasjon er økende. Det eksisterende rammeverket for bærekraftsrapportering sikrer ifølge EU-kommisjonen ikke rapportering som gjør det mulig for interessenter å ta informerte beslutninger og å holde foretak ansvarlige for deres påvirkning på miljø og

samfunn. Den økte etterspørselen etter bærekraftsinformasjon skyldes både et endret risikobilde og økt bevissthet om de mulige finansielle konsekvensene av risikoene. Et økende omfang av «grønne» investeringsprodukter, bidrar til den økte etterspørselen. I tillegg kommer økt etterspørsel fra andre samfunnsaktører, for eksempel myndigheter, forbrukere og frivillige organisasjoner. Et regelverk som legger til rette for enhetlig og konsistent rapportering, forventes å redusere antall enkelthenvendelser til foretakene. Rapporteringen vil også kunne bidra til økt bevissthet i foretakene om bærekraftsrelaterte risikoer og muligheter, og gjøre dem bedre i stand til å håndtere risikoene de er eksponert for.

De nye direktivreglene er i stor grad fullharmoniserte, med få nasjonale valg. Enkelte bestemmelser gir imidlertid et nasjonalt handlingsrom. Adgangen til å foreta nasjonale valg omtales fortløpende i utredningen.

### 1.1.3 Virkeområdet for de nye rapporteringskravene

I utredningen kapittel 3 behandler utvalget virkeområdet for de nye rapporteringskravene. Om og når et foretak omfattes av plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering avhenger av foretakets størrelse, selskapsform og virksomhet, og om foretaket har utstedt verdipapirer som handles på et regulert marked.

CSRD utvider kretsen av foretak som *minimum* må være omfattet av plikten til å rapportere bærekraftsinformasjon. Rapporteringsplikten etter gjeldende EØS-regler i regnskapsdirektivet gjelder for store foretak av allmenn interesse med flere enn 500 ansatte, samt for foretak av allmenn interesse som er morforetak i store konsern med flere enn 500 ansatte. Det er adgang til å la regelverket omfatte flere foretak. Datterforetak har ikke rapporteringsplikt hvis morforetaket rapporterer på konsernnivå. Direktivreglene er gjennomført i norsk rett i regnskapsloven § 3-3 c om redegjørelse om samfunnsansvar. Virkeområdet for rapporteringsplikten er videre enn det som følger av direktivet, idet reglene gjelder for alle allmennaksjeselskaper og foretak som er notert på regulert marked, uavhengig av størrelse. Foretak som er omfattet av forskrift om årsregnskap for banker mv. er også omfattet av plikten. Gjeldende krav om å redegjøre om samfunnsansvar gjelder i overkant av 300 foretak.

Etter endringene med CSRD utvides kretsen av foretak som skal rapportere om bærekraft etter regnskapsdirektivet, til alle store foretak. Små og

mellomstore foretak som er notert på et regulert marked i EØS skal også rapportere. Andre små og mellomstore foretak pålegges ikke rapporteringsplikt. Dette gjelder også unoterte små og mellomstore banker og forsikringsforetak. Noterte mikroforetak også er utelatt. Datterforetak har ikke rapporteringsplikt hvis morforetaket rapporterer på konsernnivå. Regnskapsdirektivet omfatter i utgangspunktet bare selskaper med begrenset ansvar og andre selskaper der alle deltakerne har begrenset ansvar. Bestemmelsene om bærekraftsrapportering omfatter dessuten banker og forsikringsforetak som har en annen foretaksform. I Norge er det anslått at ca. 2 100 foretak vil bli omfattet av de nye kravene.

Dagens kategorisering av foretak etter størrelse i regnskapsloven svarer ikke fullt ut til kategoriseringen i regnskapsdirektivet. Ettersom virkeområdet for, og omfanget av, de nye rapporteringspliktene er knyttet til størrelsesdefinisjonene i regnskapsdirektivet, foreslår utvalget å endre kategoriseringen av foretak etter størrelse i regnskapsloven, slik at den svarer til kategoriseringen i direktivet. Utvalget foreslår å beholde definisjonen av små foretak i regnskapsloven, og ta inn definisjoner av store foretak, mellomstore foretak og mikroforetak som svarer til definisjonene i direktivet. Store foretak etter forslaget, er foretak som overskrider grensene for to av følgende tre vilkår: balansesum 160 millioner kroner, salgsinntekter 320 millioner kroner og 250 ansatte (årsverk). Små foretak er foretak som ikke overskrider to av tre av: balansesum 35 millioner kroner, salgsinntekter 70 millioner kroner og 50 ansatte (årsverk). Mellomstore foretak er foretak som verken er store eller små foretak. Mikroforetak er små foretak som ikke overskrider to av tre av: balansesum 2,8 millioner kroner, salgsinntekter 5,6 millioner kroner og 10 ansatte (årsverk). Det foreslås også definisjoner av små, mellomstore og store konsern med de samme grenseverdiene.

Utvalget foreslår å erstatte den gjeldende definisjonen av store foretak i regnskapsloven, som bygger på andre kriterier enn direktivets definisjon, med en definisjon av foretak av allmenn interesse i tråd med definisjonen i regnskapsdirektivet. Foretak av allmenn interesse (*Public Interest Entities*, PIE) er i regnskapsdirektivet definert som foretak med verdipapirer notert på et regulert marked i EØS, banker og kredittinstitusjoner (både noterte og unoterte), forsikringsforetak (både noterte og unoterte) og andre foretak medlemsstatene definerer som foretak av allmenn interesse. Endringene i kategoriseringen av

foretak innebærer at det må gjøres enkelte endringer i andre lover og forskrifter.

Utvalgets forslag om å endre definisjonen av store foretak innebærer at noen foretak som etter gjeldende regler har plikt til å rapportere om samfunnsansvar, ikke vil få plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering. Som følge av trinnvis innføring av de nye kravene (se kapittel 1.1.4), vil noen foretak få en «pause» i rapporteringsplikten i ett eller flere regnskapsår.

Utvalget har delt seg i et flertall og et mindretall i spørsmålet om plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter foretakstype. *Flertallet* foreslår at plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering lovfestes for de foretakstypene som omfattes av direktivforpliktelsene etter CSRD, det vil si aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper, ansvarlige selskaper og kommandittselskaper der alle deltakerne som har ubegrenset ansvar er selskaper med begrenset ansvar, banker, kredittforetak og forsikringsforetak. *Flertallet* foreslår en hjemmel for Finansdepartementet til å utvide virkeområdet til andre regnskapspliktige ved forskrift. *Flertallet* viser særlig til at de norske reglene så langt som mulig bør være like reglene i andre EØS-stater, gradvis innføring av mer omfattende krav til bærekraftsrapportering og begrenning av kostnadene med å utarbeide rapporteringen. *Flertallet* legger også vekt på at hensynet til investorers behov for bærekraftsinformasjon har større betydning for foretakstypene som omfattes av direktivforpliktelsene, enn for de regnskapspliktige som ikke omfattes.

*Mindretallet* foreslår at plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering lovfestes for foretakstypene som er regnskapspliktige etter regnskapsloven, med mulighet til å fastsette unntak eller forenklinger i forskrift. Utvalgets *mindretall* viser til at regnskapsplikt etter norsk lovgivning generelt gjelder for en lang rekke typer foretak, og ikke er avgrenset til aksje- og allmennaksjeselskaper og andre typer selskaper som nevnt i vedlegg til regnskapsdirektivet. Dette gjelder også for de fleste gjeldende reglene om rapportering av bærekraftsforhold. *Mindretallet* mener at virkeområdet for bærekraftsrapportering etter nye regler i utgangspunktet bør følge dette systemet, men avgrenset i tråd med de nye direktivreglene ut fra størrelse og om foretaket har utstedt noterte verdipapirer. Eventuelle unntak eller forenklinger bør etter mindretallets syn kunne begrunnes med at kostnadene ved bærekraftsrapportering i tråd med hovedreglene vil bli for høye sammenlignet med antatt nytte av rapporteringen.

#### 1.1.4 Trinnvis innføring av rapporteringskravene

Etter CSRD innføres plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering trinnvis, slik at de nye reglene skal gjøres gjeldende for de største foretakene av allmenn interesse først:

- Fra og med regnskapsåret 2024 (rapportering i 2025): Store foretak av allmenn interesse med flere enn 500 ansatte
- Fra og med regnskapsåret 2025 (rapportering i 2026): Alle store foretak – både noterte og unoterte
- Fra og med regnskapsåret 2026 (rapportering i 2027): Små og mellomstore noterte foretak. Disse foretakene skal også kunne beslutte å ikke ta inn bærekraftsrapportering i årsberetningen for regnskapsår som starter før 1. januar 2028.

Noterte mindre og ikke-komplekse finansforetak<sup>1</sup> og egenforsikringsforetak skal rapportere først i 2026, selv om de oppfyller kriteriene for å være store foretak. Nasjonale myndigheter kan til en viss grad fastsette regler om raskere gjennomføring. Utvalget foreslår gjennomføring i samsvar med CSRD, og har ikke foreslått særskilte overgangsregler for foretak som har plikt til å rapportere om samfunnsansvar etter gjeldende regler i regnskapsloven. Utvalget har lagt vekt på at de nye kravene til bærekraftsrapportering er omfattende, og at foretakene vil ha behov for å bruke tid og ressurser på å tilpasse seg de nye reglene.

#### 1.1.5 Nye krav til bærekraftsrapportering

I utredningens kapittel 4 fremmer utvalget forslag til regler som gjennomfører kravene til rapportering etter CSRD. Direktivet innfører, med et par mindre unntak, fullharmoniserte bestemmelser om innholdet i bærekraftsrapporteringen. Gjennomføring av CSRD innebærer at bærekraftsrapporteringen får en ny og mer sentral funksjon i selskapsrapporteringen. Utvalget foreslår på denne bakgrunn at de nye lovreglene om bærekraftsrapportering tas inn i et eget kapittel i regnskapsloven. Utvalget foreslår et nytt kapittel 2 i regnskapsloven, hvor lovens bestemmelser om årsberetning, bærekraftsrapportering, redegjørelse om foretaksstyring og land-for-land-rapportering samles.

I tråd med CSRD, foreslår utvalget at bærekraftsrapporteringen må tas inn i foretakets årsbe-

<sup>1</sup> Se finansforetaksloven § 1-5 ellefte ledd.



retning. Bærekraftsrapporteringen skal være tydelig identifiserbar og plasseres i en egen del av årsberetningen. Utvalget foreslår også en ny definisjon av bærekraftsforhold.

Kravene til innholdet i bærekraftsrapporteringen blir mer detaljerte. Den regnskapspliktige skal gi informasjon i årsberetningen 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. Overordnet skal det gis beskrivelser av:

- foretakets forretningsmodell og strategi
- foretakets egne tidsbestemte mål knyttet til bærekraftsforhold
- rollen til foretakets styrende organer når det gjelder bærekraftsforhold og kompetanse for å ivareta denne rollen
- foretakets retningslinjer knyttet til bærekraftsforhold
- incentivordninger for medlemmer av styrende organer knyttet til bærekraftsforhold
- aktsomhetsvurderinger knyttet til bærekraftsforhold
- de viktigste risikoene for foretaket knyttet til bærekraftsforhold
- indikatorer som er relevante for ovennevnte opplysninger.

Beskrivelsen av forretningsmodell og strategi skal inkludere informasjon om både muligheter knyttet til bærekraftsforhold og motstandsdyktighet mot bærekraftsrisiko. Det skal også informeres om foretakets planer for å sikre at forretningsmodellen og strategien er forenlig med overgangen til en bærekraftig økonomi, med begrensning av global oppvarming til 1,5°C i tråd med Parisavtalen og målet om å oppnå klimanøytralitet innen 2050. Videre skal foretakene gi informasjon om hvordan forretningsmodellen og strategien tar hensyn til foretakets interesser, innvirkningen foretaket har på bærekraftsforhold og hvordan strategien har blitt implementert når det gjelder bærekraftsforhold.

Reglene legger opp til at foretakene bør inkludere kvalitative og kvantitative opplysninger, fremadrettete og retrospektive opplysninger, samt opplysninger som dekker korte, mellomlange og langsiktige tidshorisonter.

De overordnede kravene til rapportering vil fortsatt fremgå av nasjonalt regelverk som gjennomfører direktivet. I tillegg skal de europeiske standardene for bærekraftsrapportering (*European Sustainability Reporting Standards, ESRS*) fastsettes i delegerte rettsakter i form av kommi-

sjonsforordninger. Det skjer en tydeligere tredeling av rapporteringskravene i miljømessige, sosiale og styringsmessige forhold (*Environmental, Social and Governance, ESG*). Utvalget foreslår at standardene skal fastsettes som forskrifter i medhold av regnskapsloven, tilsvarende systemet i regnskapsloven for internasjonale regnskapsstandarder (IFRS).

Små og mellomstore noterte foretak skal etter forslaget ha adgang til å utarbeide bærekraftsrapportering etter forenklete rapporteringskrav og får forenklete standarder for bærekraftsrapportering. Utvalget foreslår videre regler om rapportering på konsernnivå. Endelig foreslår utvalget regler om bærekraftsrapportering for foretak fra land utenfor EØS (tredjelandforetak). De foreslåtte reglene svarer til bestemmelser gitt i CSRD.

I tråd med CSRD, foreslår utvalget justeringer av ordlyden i bestemmelsen om foretaksstyring. Et flertall i utvalget foreslår også enkelte tilpasninger i den generelle bestemmelsen om årsberetningens innhold.

CSRD innfører nye regler i regnskapsdirektivet om krav til å gi opplysninger i årsberetningen om immaterielle ressurser. Utvalget fremmer forslag til regler som svarer til direktivets bestemmelser. 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. Bakgrunnen for direktivendringen er at mange selskaper underrapporterer om sine immaterielle ressurser.

I tråd med direktivet, fremmer utvalget forslag om at informasjonen skal utarbeides på et felles europeisk elektronisk rapporteringsformat, som bygger videre på det rapporteringsformatet som er innført for den finansielle rapporteringen (*European Single Electronic Format, ESEF*). Utvalget foreslår en hjemmel for Finansdepartementet til å fastsette forskrift om hvilket rapporteringsformat som skal benyttes. Utvalget foreslår å benytte medlemsstatsoppsjonen om å stille krav om at foretak som er underlagt plikt til bærekraftsrapportering, skal gjøre årsberetningen gratis tilgjengelig på foretakets nettside.

I tråd med mandatet, har utvalget 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 løsningene som skal etableres på europeisk nivå (*European Single Access Point, ESAP*). På tidspunktet for ferdigstilling av utvalgets utredning er Kommissjonens forslag om etablering av ESAP

ennå ikke ferdig behandlet i EU, og det er sannsynlig at systemet vil bli operativt senere enn det som er forespeilet i EU-kommisjonens forslag. At det er usikkerhet knyttet til organiseringen av systemet, og kan ta lang tid før det er operativt, gjør det vanskelig å vurdere om det er hensiktsmessig å utvikle nasjonale løsninger i tillegg til ESAP på det nåværende tidspunkt. Usikkerheten knyttet til ESAP kan i seg selv være et argument for at det bør utvikles nasjonale løsninger.

For å gjennomføre endringene som CSRD gjør i rapporteringsdirektivet, foreslår utvalget enkelte endringer i verdipapirhandelloven § 5-5 om årsrapport. Endringene innebærer at foretak fra tredjeland som har verdipapir opptatt til handel på norsk regulert marked og har valgt Norge som hjemstat, underlegges samme krav til bærekraftsrapportering som noterte foretak fra EØS.

#### 1.1.6 Ekstern bekreftelse av bærekraftsrapporteringen – attestasjon

CSRD innfører krav om at bærekraftsrapporteringen skal attesteres. Med mindre medlemsstatene fastsetter noe annet, skal det samme revisjonsforetaket som reviderer årsregnskapet attestere bærekraftsrapporteringen. Medlemsstatene kan imidlertid åpne for at et annet revisjonsforetak enn det som reviderer årsregnskapet, avgir attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen. Utvalget går inn for å benytte denne opsjonen. Medlemsstatene kan også tillate at attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen avgis av en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester (*Independent Assurance Service Provider*, IASP) som ikke er et revisjonsforetak. Utvalget foreslår å åpne for IASP-er. Kravet om attestasjon behandles i utredningens kapittel 5 for revisorer og i kapittel 6 for alternative tilbydere av attestasjonstjenester.

De nye reglene i CSRD krever at revisor, eller en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester, skal avgi en *attestasjonsuttalelse* om bærekraftsrapporteringen. Formålet med kravet om attestasjon, er å sikre tillit til at bærekraftsrapporteringen oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisor eller en IASP skal utføre en uhildet og faglig kompetent kontroll av om bærekraftsrapporteringen gir et riktig bilde i samsvar med standardene for bærekraftsrapportering, og skal offentlig uttale seg om resultatet av attestasjonen i attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen. I tråd med utgangspunktet i CSRD, fremmer utvalget forslag om at bærekrafts-

rapporteringen skal attesteres med moderat sikkerhet inntil EU-kommisjonen har vedtatt standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering med betryggende sikkerhet, senest i 2028.

Utvalget fremmer forslag om at kravene som stilles til revisor ved revisjon av årsregnskap skal gjelde tilvarende ved attestasjon av bærekraftsrapportering. Dette innebærer at reglene om utførelse av oppdrag, uavhengighet og konfidensialitet, kvalitetsstyring, kvalifikasjonskrav, valg og avsetting av revisor og revisorregisteret, i det store og det hele vil være de samme. Etter CSRD skal det stilles krav om egen godkjenning for statsautoriserte revisorer som skal attestere bærekraftsrapportering på grunnlag av særlige kvalifikasjonskrav. Utvalget foreslår en ordning for godkjenning av bærekraftsrevisorer. Utvalget forutsetter at revisorutdanningen tilpasses nye kunnskapkrav som er nødvendige for å kunne attestere bærekraftsrapportering. For å få godkjenning som bærekraftsrevisor, må revisor dokumentere minst åtte måneder praktisk opplæring innenfor attestasjon av bærekraftsrapportering eller andre bærekraftsrelaterte tjenester.

CSRD fastsetter at alternative tilbydere av attestasjonstjenester skal underlegges krav som er likeverdige med kravene som gjelder for revisorers attestasjon av bærekraftsrapportering etter revisjonsdirektivet. Utvalget går inn for å åpne for IASP-er på vilkårene som fremgår av drøftelsen i kapittel 6. Utvalget legger i sitt forslag vekt på at et grunnleggende vilkår for å slippe til alternative tilbydere, må være at bærekraftsrapporteringen skal nyte samme grad av tillit uavhengig av hvem som har attestert rapporteringen. Utvalget foreslår regler som innebærer at kravene til attestasjonsprosessen og til IASP-ene vil være de samme som for revisorer som attestere bærekraftsrapportering med enkelte tilpasninger, særlig knyttet til kvalifikasjonskrav.

Etter CSRD må en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester være akkreditert i henhold til EUs akkrediteringsforordning for den spesifikke samsvarsvurderingsvirksomheten<sup>2</sup> å avgi attestasjonsuttalelser om bærekraftsrapportering. Et viktig premiss i utvalgets vurdering av om det bør åpnes for andre tilbydere av attestasjonstjenester enn revisorer, er at ordningen som i tilfelle etableres for godkjenning/akkreditering, tilsyn og sanksjoner, er egnet til å sikre samme grad av

<sup>2</sup> En samsvarsvurdering er en prosess for å fastslå om nærmere angitte krav til et produkt, en prosess, en tjeneste, et system, en person eller et organ er oppfylt, se forordning (EF) 765/2008 artikkel 2 nr. 12.

tillit til attestasjonene som ordningen for godkjenning av og tilsyn med revisorer. Etter utvalgets syn er det sentralt at IASP-er underlegges tilsyn av Finanstilsynet, på samme måte som revisjonsforetak. Utvalget har i sine forslag lagt vekt på å fremme forslag som støtter opp om den norske tilsynsmodellen med et helhetlig tilsyn med aktørene som har konsesjon til å utføre oppgaver i finansmarkedet. Utvalget har også lagt vekt på å foreslå en tilsynsordning som er mest mulig kostnadseffektiv, gitt forutsetningen om at det i tillegg må innføres en akkrediteringsløsning. Utvalget forutsetter at det etableres rutiner for informasjonsutveksling og samarbeid mellom Finanstilsynet og Norsk akkreditering.

## 1.2 Utvalgets mandat og sammensetning

Den 22. mai 2015 oppnevnte Regjeringen et lovutvalg for å komme med forslag til gjennomføring av EUs reviderte regelverk på verdipapirområdet i norsk rett. Utvalget har senere mottatt flere tilleggsmandater. Dette er utvalgets niende utredning.

Den 11. oktober 2021 fikk Verdipapirlovutvalget tilleggsmandat til å utrede og utarbeide regler som gjennomfører nye direktivregler om bærekraftsrapportering. De nye reglene ble fastsatt EU i desember 2022, i direktivet om bærekraftsrapportering (CSRD):

«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 lavutslippøkonomi, 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 løsninger 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 rap-

porteringskrav 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.

Departementet har bedt utvalget om å vurdere forholdet mellom CSRD, taksonomiforordningen og offentliggjøringsforordningen. En helhetlig vurdering av virkeområdet for de tre regelverkene er også forutsatt i Prop. 208 LS (2020–2021) kapittel 3.3.4:

«De foreslåtte endringene i regnskapsdirektivet tilsier etter departementets vurdering at en på nåværende tidspunkt ikke bør legge den bredere definisjonen av «store foretak» i regnskapsloven § 1-5 til grunn for rapporteringsplikten etter taksonomiforordningen. Departementet foreslår derfor at det kun skal være foretakene som oppfyller kriteriene i det gjeldende regnskapsdirektivet (blant annet om minst 500 ansatte), som skal være underlagt krav om å offentliggjøre informasjon etter taksonomiforordningen artikkel 8 nr. 1. Som følge av dette, foreslår departementet at det i regnskapsloven § 3-3 c tas inn en bestemmelse om at foretak som nevnt i regnskapsdirektivet artiklene 19a og 29a, i tillegg skal gjøre rede for opplysninger som angitt i taksonomiforordningen artikkel 8. Etter departementets vurdering bør virkeområdet for rapporteringsplikten, og om den i Norge bør gjelde flere foretak enn det som følger av direktivbestemmelsene, vurderes på nytt i forbindelse med nasjonal gjennom-



føring av de ventede direktivendringene og i sammenheng med øvrige rapporteringsplikter som følger av det foreslåtte direktivet (CSRD)».

Følgende faste medlemmer av verdipapirlovetvalget har deltatt i arbeidet:

- 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)

I tillegg oppnevnte Finansdepartementet den 17. februar 2022 eksperter som medlemmer i utvalget for denne utredningen:

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

Fagsjef Andreas Marienborg fra Finansdepartementet og seksjonssjef Lars Jacob Braarud fra Finanstilsynet har også bidratt som eksperter i utvalget. Fagsjef Andreas Marienborg, senior tilsynsrådgiver Kristin Lund, fagsjef Espen Knudsen og bærekraftsrådgiver Carl-Emil Akselberg har vært sekretærer for utvalget.

### **1.3 Innspill fra relevante fagmiljøer**

Utvalget har som ledd i arbeidet fått innspill fra relevante fagmiljøer.

I utvalgets møte 9. mai 2022 holdt Group Chief Accountant Christian Raknes i fiskeoppdrettssel-

skapet Mowi et innlegg om rapportørsiden av bærekraftsrapportering. Raknes redegjorde for hvordan Mowi har forholdt seg til bærekraftsrapportering frem til i dag og hvilke utfordringer selskapet ser for seg i lys av kommende lovregulering.

I utvalgets møte 9. mai 2022 holdt Marion Toft Remøy, utvalgsmedlem og bærekraftsrådgiver i Sparebanken Vest, et innlegg om bankenes behov for bærekraftsrapportering. Toft Remøy redegjorde for hvilke bærekraftsopplysninger som kreves av næringslivskundene til beslutninger i banken og hva som er gjeldende praksis og utfordringer knyttet til innhenting av relevante data.

I utvalgets møte 8. september 2022 holdt Thomas Dodd fra EU-kommisjonen et innlegg om resultatet av forhandlingene om direktivet om bærekraftsrapportering (CSRD) i Rådet og Europaparlamentet, og svarte på spørsmål fra utvalget om direktivet. Thomas Dodd er ansvarlig for bærekraftsrapportering i DG FISMA i EU-kommisjonen.

I utvalgets møte 24. oktober 2022 holdt daglig leder Inger Jacobsen i Norsk Sertifisering AS et innlegg om sertifisering, akkreditering og standardisering.

I utvalgets møte 23. november 2022 holdt fagdirektør Barbro Bruu fra PwC et innlegg om kravene CSRD stiller til dem som skal attestere bærekraftsrapporteringen. Videre holdt seksjonssjef Anders Hole i Finanstilsynet et innlegg om Finanstilsynets tilsyn med revisorer. Avdelingsdirektør Beate Brekke Hellerud i Norsk akkreditering holdt et innlegg om akkreditering, herunder Norsk akkrediterings lovgrunnlag og virksomhet. Sustainability manager Ellen Sjølie i DNV holdt et innlegg om DNVs virksomhet med verifikasjon av bærekraftsrapportering. Endelig holdt partner i PwC Eli Moe Helgesen og partner i EY Einar Hersvik et innlegg om revisjonsforetakenes virksomhet med attestasjon av bærekraftsrapportering i dag.

## Kapittel 2

# Rettsutvikling og bakenforliggende hensyn

### 2.1 Kort om direktivet om bærekraftsrapportering (CSRD) og utredningens oppbygning

I denne utredningen skal Verdipapirlovutvalget foreslå regler som gjennomfører direktiv 2022/2464/EU om bærekraftsrapportering (*Corporate Sustainability Reporting Directive*, CSRD). Direktivet 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. Direktivet er ennå ikke tatt inn i EØS-avtalen ved avgivelsen av denne utredningen. I utvalgets mandat er det lagt til grunn at direktivet er EØS-relevant.

Direktivet endrer EUs regnskapsdirektiv, rapporteringsdirektivet, revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen. Herunder endres regler som er fastsatt i tidligere endringsdirektiver/forordninger til de nevnte direktivene/forordningen, 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 EUs handlingsplan for grønn omstilling «The European Green Deal»<sup>1</sup> (heretter Europas grønne giv) og FNs bærekraftsmål.

Direktivet innebærer at det må utarbeides nasjonale regler som gir forholdsvis store endringer for de rapporterende foretakene. For det første utvides kretsen av foretak som er forpliktet til å rapportere bærekraftsinformasjon, se omtale i kapittel 3.2. For det andre blir rapporteringskravene mer detaljerte, se omtale i kapittel 4. Det blir krav om å utarbeide bærekraftsrapporteringen i samsvar med felles europeiske rapporteringsstandarder, se omtale i kapittel 2.6.4 og 4.3. Bærekraftsinformasjonen skal inngå i årsberetningen. Direktivet stiller også krav om at informasjonen skal utarbeides på et felles europeisk elektronisk rapporteringsformat, se omtale i kapittel 4.4.

Endelig stilles det krav om ekstern attestasjon av bærekraftsrapporteringen, med krav til kvalifikasjoner og oppdragsutførelsen til den som skal attestere, se omtale i kapittel 5 og 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 minstekravene i direktivet, se omtale i kapittel 3.2.3. Medlemsstatene kan på visse vilkår tillate andre enn revisor å attestere bærekraftsrapporteringen, se omtale i kapittel 6. Adgangen til å foreta nasjonale valg omtales ellers fortløpende i utredningen.

De nye reglene skal gjøres gjeldende for de største foretakene av allmenn interesse fra og med regnskapsåret 2024, med rapportering i 2025. Fra regnskapsåret 2025 skal reglene gjelde for alle store foretak etter størrelsesgrensene i regnskapsdirektivet, og fra regnskapsåret 2026 skal reglene også gjelde for små og mellomstore noterte foretak. Fra 2026 skal reglene også gjelde for mindre og ikke-komplekse finansforetak (se finansforetaksloven § 1-5 ellefte ledd) og egenforsikringsforetak.

I dette kapittelet redegjør utvalget for rettsutvikling og bakenforliggende hensyn. Utvalget drøfter også teknisk gjennomføring av regelverket, herunder plassering i lov- og forskriftsverk.

Når utvalget i utredningen viser til *ny* eller *endret* artikkel, nummer, bokstav, mv. i de aktuelle rettsaktene, viser dette til bestemmelsene slik de er endret med CSRD. Bestemmelser i rettsaktene slik de lød før endringene med CSRD, omtales som *tidligere* artikkel eller lignende.

### 2.2 Hva er bærekraftsrapportering?

I denne utredningen brukes begrepet bærekraftsrapportering som utgangspunkt om periodisk rapportering fra foretak om miljømessige, sosiale og styringsmessige forhold, inkludert forhold som

<sup>1</sup> The European Green Deal – Communication from the Commission COM/2019/640 final.

Tabell 2.1 Ofte brukte forkortelser

<i>Forkortelse</i>	<i>Betydning eller definisjon</i>
CSRD	Corporate Sustainability Reporting Directive, direktivet om bærekraftsrapportering
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
ESAP	European Single Access Point
ESEF	European Single Electronic Format
ESG	Environmental, social and governance. Miljømessige, sosiale og styringsmessige forhold
ESMA	European Securities and Markets Authority, Den europeiske verdipapirtilsynsmyndigheten
ESRS	European Sustainability Reporting Standards
GRI	Global Reporting Initiative
HLEG	High-Level Expert Group on Sustainable Finance
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IASP	Independent Assurance Service Provider, alternativ tilbyder av attestasjonstjenester
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISSB	International Sustainability Standards Board
KPI	Key Performance Indicator, sentral resultatindikator
NFRD	Non-Financial Reporting Directive, direktivet om ikke-finansiell rapportering
PSF	Platform on Sustainable Finance, EU-kommisjonens rådgivende ekspertgruppe for bærekraftig finans
SFDR	Sustainable Finance Disclosure Regulation, offentliggjøringsforordningen
SMB	Små og mellomstore bedrifter

gjelder arbeidstakere, respekt for menneskerettigheter og bekjempelse av korrupsjon og bestikkelser.

Direktivet om bærekraftsrapportering (CSRD) innfører definisjoner av bærekraftsforhold og bærekraftsrapportering i EUs regnskapsdirektiv artikkel 2 nye nr. 17 og 18:

- Bærekraftsrapportering defineres i nr. 18 som rapportering av opplysninger relatert til bærekraftsforhold i samsvar med nye bestemmelser om rapporteringsforpliktelser i artikkelene 19a, 29a og 29d.<sup>2</sup>
- Bærekraftsforhold defineres i nr. 17 som miljømessige forhold, sosiale forhold og menneskerettigheter, og styringsmessige forhold, inklu-

dert bærekraftsfaktorer som definert i offentliggjøringsforordningen (SFDR) artikkel 2 punkt 24.<sup>3</sup>

- Definisjonen av bærekraftsfaktorer i SFDR (forordning (EU) 2019/2088) lyder (uoffisiell norsk oversettelse): «(24) 'bærekraftsfaktorer' miljøspørsmål, sosiale spørsmål og personalspørsmål samt spørsmål knyttet til respekt for menneskerettighetene og bekjempelse av korrupsjon.»

Se også utvalgets forslag til definisjon av bærekraftsforhold i regnskapsloven ny § 1-11.

<sup>2</sup> Regnskapsdirektivet (2013/34) art 2 nytt nr. 18, innført ved CSRD (2022/2464) lyder: «(18) 'sustainability reporting' means reporting information related to sustainability matters in accordance with Articles 19a, 29a and 29d».

<sup>3</sup> Regnskapsdirektivet artikkel 2 nytt nr. 17 lyder: «(17) 'sustainability matters' means environmental, social and human rights, and governance factors, including sustainability factors defined in point (24) of Article 2 of Regulation (EU) 2019/2088».

## 2.3 Sentrale hensyn bak bærekraftsrapporteringen

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° C. Omstillingen til en lavutslippsøkonomi vil kreve store investeringer. Et av målene i Parisavtalen er derfor å gjøre flyten av kapital forenlig med reduksjon av klimagassutslipp og klimarobust utvikling.<sup>4</sup> I tillegg til store offentlige investeringer, må private kapitalstrømmer dreies i retning av bærekraftige investeringer.<sup>5</sup>

Velfungerende kapitalmarkeder er avgjørende for økonomiens vekst og omstillingsevne, ved at lønnsomme prosjekter får tilgang til kapital til priser som gjenspeiler risikoen, at risiko fordeles på en hensiktsmessig måte, at markedet skaper tilgang til lån og investeringsmuligheter og at betalinger kan gjennomføres. Kapitalmarkedet formidler kapital fra sparing i husholdninger og institusjonelle investorer til bedrifter med finansieringsbehov.

Tilgang til relevant og sammenlignbar informasjon er nødvendig for at aktørene i finansmarkedene skal kunne vurdere og prise risiko riktig, og for at kapitalmarkedene skal fungere effektivt. En forutsetning for å dreie investeringer og utlån i mer bærekraftig retning, er dermed at investorer og långivere får pålitelig informasjon om aktivitetens klima- og miljøpåvirkning, eksponering mot klimarisiko og annen bærekraftsrelatert risiko.

For å kunne vurdere og sammenligne selskaper, trenger finansmarkedsaktører og andre interessenter *både* informasjon om hvilken påvirkning selskapers virksomhet har på bærekraftsforhold, og hvordan bærekraftsforhold påvirker selskapers mulighet til langsiktig verdiskapning. Rapporteringskrav som dekker begge disse perspektivene kalles gjerne rapporteringskrav etter prinsippet om dobbel vesentlighet.

Bærekraftsrapporteringen skal dermed dekke flere ulike behov. I tillegg til å gi informasjon til investorer og långivere, kan rapporteringen være viktig for samfunnet for øvrig, herunder foretakets forretningsforbindelser, ansatte, myndigheter, politikere, forbrukere og frivillige organisasjoner mv. Krav om bærekraftsrapportering kan også bevisstgjøre selskapene selv om hvilken

risiko klimaendringene, miljøproblemer og andre bærekraftsrelaterte forhold kan utgjøre for deres forretningsmodeller.

## 2.4 Globale rammeverk for en bærekraftig utvikling- FN, EU og Norge

### 2.4.1 Innledning

Det har gjennom flere tiår vært tatt globale, regionale og nasjonale initiativ for å oppnå en mer bærekraftig utvikling. FNs verdensmål for en bærekraftig utvikling utgjør en bærebjelke og et utgangspunkt for arbeidet med bærekraftsmålene også regionalt og nasjonalt, hvor målene operasjonaliseres og følges opp med konkrete tiltak basert på regional og nasjonal politikk. Globale, regionale og nasjonale initiativer virker dermed sammen og relaterer seg til hverandre.<sup>6</sup>

### 2.4.2 FNs verdensmål for en bærekraftig utvikling

I 2015 vedtok FNs generalforsamling et nytt rammeverk med mål for hvordan verden skal oppnå en bærekraftig utvikling – «Agenda 2030». Handlingsplanen ble vedtatt med tilslutning fra alle de 193 medlemslandene og setter ambisiøse mål for omstilling til et bærekraftig samfunn innen 2030. FNs bærekraftsmål inneholder 17 bærekraftsmål og 169 delmål langs tre dimensjoner: økonomisk, sosialt og miljømessig.

Bærekraftsmålene har sine røtter i Brundtlandkommisjonens rapport «Our Common Future» fra 1987, der begrepet «bærekraftig utvikling» ble lansert.<sup>7</sup> Rapporten var grunnlaget for den første FN-konferansen med bærekraft som tema, som ble avholdt i Rio de Janeiro i 1992.

Det sentrale rammeverket for det internasjonale klimaarbeidet er FNs klimakonvensjon. Hovedformålet med konvensjonen er å stabilisere konsentrasjonen av klimagasser i atmosfæren på et nivå som er lavt nok til å hindre farlig menneskeskapt påvirkning av jordens klima. For å styrke gjennomføringen av klimakonvensjonen ble så godt som alle verdens land i 2015 enige om Parisavtalen. Per i dag har 197 land undertegnet klimakonvensjonen, og 189 av disse har ratifisert avtalen.

<sup>4</sup> Se Meld. St. 31 (2020–2021) kapittel 5.1.

<sup>5</sup> Se Meld. St. 31 (2020–2021) kapittel 5.1 flg. og OECDs rapport «Investing in Climate, Investing in Growth».

<sup>6</sup> Se for eksempel beskrivelsen av arbeidet med bærekraftsmålene i St. meld 1 (2020–2021) kapittel 6.

<sup>7</sup> Brundtland report, Our Common Future, FN 1987.



Figur 2.1 De 17 bærekraftsmålene

Kilde: FN

For å nå målet, ble partene enige om å sikte mot at de globale klimagassutslippene skal nå en topp så snart som mulig, og deretter reduseres raskt for å oppnå balanse mellom menneskeskapte utslipp og opptak av klimagasser i andre halvdel av dette århundret (klimanøytralitet).

Det sentrale organet for FNs naturarbeid, er FNs naturpanel. Landene som har sluttet seg til Konvensjonen for biologisk mangfold, ble i desember 2022 enige om en naturavtale (Montreal-avtalen) som inneholder mål om at minst 30 prosent av land og hav på jorden skal bevares innen 2030 og forvaltes på en effektiv måte, og at all natur skal forvaltes bærekraftig.

### 2.4.3 Europas grønne giv

Europas grønne giv fra 2019, er EUs handlingsplan for å skape bærekraftig økonomisk vekst.<sup>8</sup> Handlingsplanen er en vekststrategi, samtidig som den utgjør oppfølging av FNs Agenda 2030 og av klimaforpliktelsen i Parisavtalen.

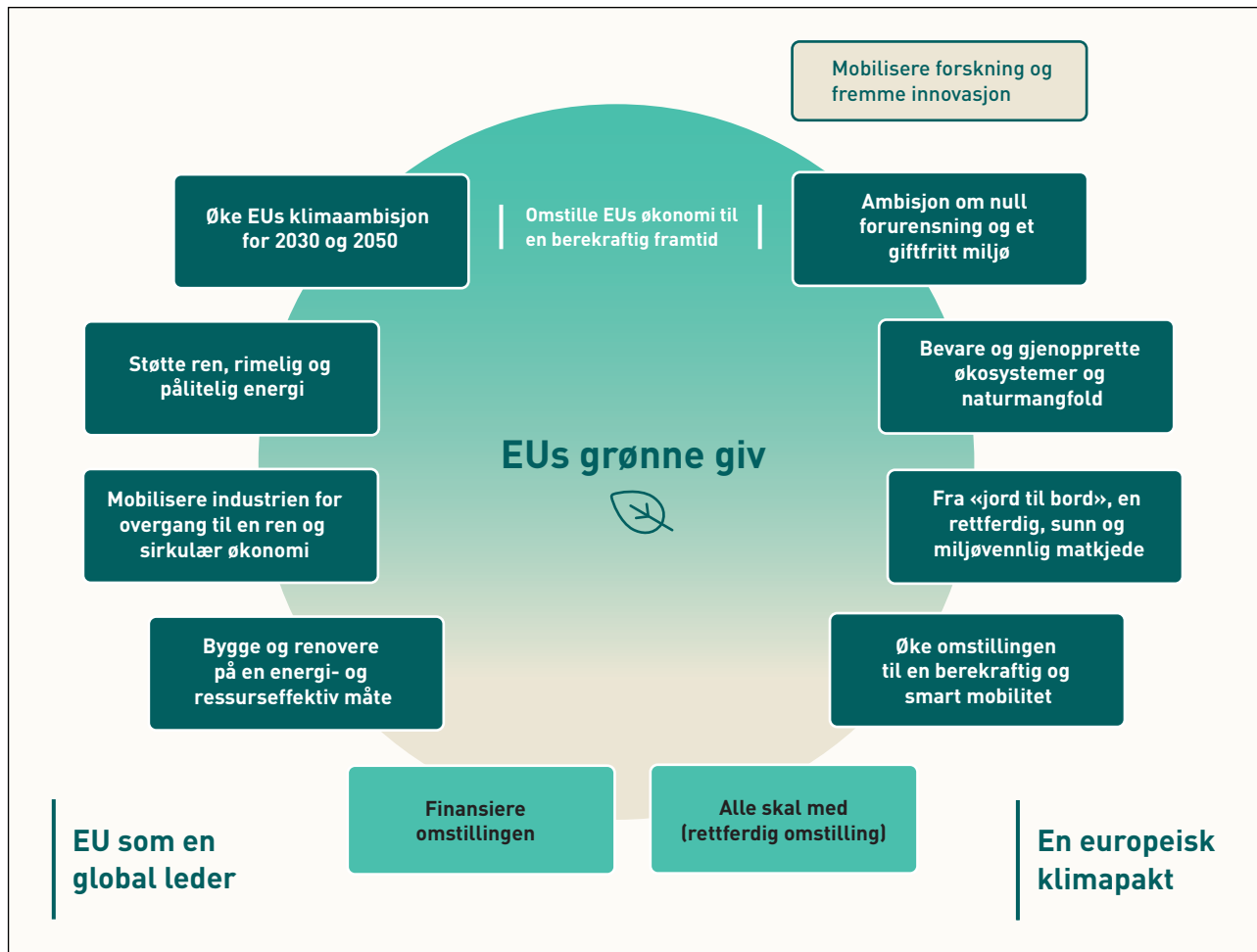
Europas grønne giv er en omfattende handlingsplan som skal løse utfordringer knyttet til klima og miljø på tvers av politikkområder og sek-

torer, uten at det går på bekostning av andre bærekraftsmål.

Målsetningen er et klimanøytralt EU innen 2050, med mindre forurensning, bedre beskyttelse av helse og miljø, økt livskvalitet, sunne økosystemer og bevaring av biologisk mangfold, samt ren og sikker mat og energi. Den grønne omstillingen skal i henhold til planen gi europeisk næringsliv og industri et konkurransemessig fortrinn, og det skal skapes nye, grønne arbeidsplasser.

Planen setter mål om at forbruket av ressurser skal holdes innenfor planetens tåleevne. Overgangen til en sirkulær økonomi er en viktig forutsetning for å klare dette. Planen fremholder at forskning og innovasjon er viktige drivere i omstillingen til et lavutslippssamfunn. Planen fremholder videre at omstilling til et lavutslippssamfunn vil kreve enorme investeringer. Planen anslår at det, sammenlignet med tidligere tiårsperiode, vil være behov for økte energirelaterte investeringer på 350 milliarder euro hvert år i tidsrommet 2020 til 2030, for å nå målet om å redusere utslippene av drivhusgasser med 55 prosent. Offentlige midler vil ikke være tilstrekkelig til å dekke kapitalbehovet til disse investeringene. Et effektivt, integrert kapitalmarked er derfor en forutsetning for å mobilisere den nødvendige kapitalen. Planen fremholder at det må legges til rette for at det tas

<sup>8</sup> Communication from The Commission to The European Parliament, The European Council, The Council, The European Central Bank, The European Economic and Social Committee and The Committee Of The Regions «The European Green Deal», COM/2019/640 final.



Figur 2.2 Europas grønne giv

Kilde: Miljødirektoratet

bærekraftshensyn ved alle investeringsbeslutninger.

Målene i Europas grønne giv er konkretisert med en rekke handlingspunkter, blant annet flere regulatoriske initiativ, se vedlegget til handlingsplanen. Herunder fastsettes det at handlingsplanen for finansiering av bærekraftig vekst, som ble vedtatt i EU i 2018,<sup>9</sup> skal revideres, slik at det utarbeides en strategi med mål om å legge bedre til rette for økte private investeringer i bærekraftige prosjekter.<sup>10</sup> I tråd med dette vedtok EU-kommisjonen 6. juli 2021 en strategi for å finansiere overgangen til en bærekraftig økonomi.<sup>11</sup>

<sup>9</sup> Communication from The Commission to The European Parliament, The European Council, The Council, The European Central Bank, The European Economic and Social Committee and The Committee Of The Regions «Action Plan: Financing Sustainable Growth», COM/2018/097 final.

<sup>10</sup> Se omtale i kapittel 2.5.

Også EU's handlingsplan for å styrke det integrerte kapitalmarkedet «The Capital Market Union» (CMU), er nå samordnet med Europas grønne giv. I den reviderte CMU kapittel I understrekes det at for å håndtere klima- og naturkrisen og de store miljømessige utfordringene, kreves det investeringer som kapitalmarkedet unionen kan hjelpe til med å legge til rette for.<sup>12</sup>

#### 2.4.4 Norsk tilnærming til FNs bærekraftsmål og Europas grønne giv

Norge har støttet aktivt opp om både FNs og EU's initiativer for å oppnå en mer bærekraftig utvik-

<sup>11</sup> Communication from The Commission to The European Parliament, The Council, The European Economic And Social Committee and The Committee Of The Regions «Strategy for Financing the Transition to a Sustainable Economy», COM/2021/390 final.

<sup>12</sup> Se den reviderte planen fra 2020, kapittel I. COM/2020/590 final.

ling og har vært pådriver i deler av arbeidet. FNs bærekraftsmål gjennomgås i Meld. St 40 (2020–2021) «Mål med mening, Norges handlingsplan for å nå bærekraftsmålene innen 2030», og det vises til konkrete tiltak som skal bidra til å oppnå målene. I meldingen kapittel 1.7 understrekes det «at 2030-agendaen og bærekraftsmålene skal være det politiske hovedsporet for å ta tak i vår tids største utfordringer.» Bærekraftsmålene utgjorde således en overbygning for Regjeringen Solbergs politikk, både nasjonalt og internasjonalt. I meldingen kapittel 1.1 understrekes det at Norge var pådriver for å få målene vedtatt, og er forpliktet til å jobbe for at verden når målene innen 2030. Norge støtter også aktivt opp om Parisavtalen. Norge har som sitt bidrag meldt inn et mål å redusere utslippet av klimagasser med 50 til 55 prosent innen 2030.

I Meld. St 40 (2020–2021) er Europas grønne giv omtalt i boks 4.25. Det heter:

«De europeiske landene er Norges nærmeste naboer og viktigste handelspartnere. Tilgangen til EUs indre marked gjennom EØS-avtalen gir norsk næringsliv forutsigbarhet og gode rammevilkår for salg av varer og tjenester uten høye tollsatser. Det er avgjørende for å sikre økonomisk vekst og velferd i hele Norge. Europas grønne giv (the European Green Deal) vil få stor betydning for Norge. Den grønne given er på samme tid EUs vekststrategi, oppfølging av 2030-agendaen og gjennomføring av klimaforpliktelsen i Parisavtalen. Det er en ambisiøs tverrsektoriell plan for bærekraftig økonomisk vekst med mindre forurensing og lavere klimagassutslipp, bedre ivaretagelse av naturmangfold, bedre helse, økt livskvalitet og nye arbeidsplasser. EU kombinerer klima- og miljøpolitikken og den økonomiske politikken. Det er en forutsetning at den grønne omstillingen skal skje på en rettferdig måte. EU legger til rette for at både offentlige og private aktører skal bidra til å finansiere omstillingen. Den vektlegger et bredt partnerskap med både næringsliv, kommuner og regioner. EU gjør et viktig arbeid med å tilrettelegge for at finansnæringen kan bidra til omstillingen til et lavutslippssamfunn og håndtere klimarisiko. Med sin handlingsplan for bærekraftig finans har EU som mål å dreie kapitalen over mot mer bærekraftige investeringer, håndtere finansiell risiko fra klimaendringer, miljø- og sosiale problemer og fremme åpenhet og langsiktighet i finansiell og økonomisk aktivitet. Regjeringen stiller seg bak målene i EUs

handlingsplan og følger EUs oppfølging av planen tett. For Norge er det viktig at rammeverket ikke ekskluderer virksomhet som kan dokumentere at den drives i tråd med omforente bærekraftsstandarder eller nasjonalt lovverk som skal sikre bærekraft. Rammeverket for bærekraftig finans vil gjennom EØS-avtalen også gjelde for norske aktører.»

I stortingsmeldingen foreslo Regjeringen Solberg å supplere FNs indikatorer for bærekraftsmålene med nasjonale indikatorer. Regjeringen stilte seg i meldingen bak EUs handlingsplan for bærekraftig finans. Videre presenterte Regjeringen en rekke nasjonale målepunkter som utgangspunkt for rapportering på progresjonen med å nå FNs bærekraftsmål og delmål.

I april 2021 presenterte Norge sitt posisjonsnotat om Europas grønne giv.<sup>13</sup> Hovedbudskapet i Regjeringen Solbergs posisjonsnotat var at Norge støtter visjonene i Europas grønne giv og skal bidra inn og være en partner i dette arbeidet.

I Finansmarkedsmeldingen 2022 (Meld. St. 12 (2021–2022)) kapittel 5.2 stilte Regjeringen Støre seg bak de overordnede målene i EUs strategi for bærekraftig finans som bygger videre på handlingsplanen av 2018.

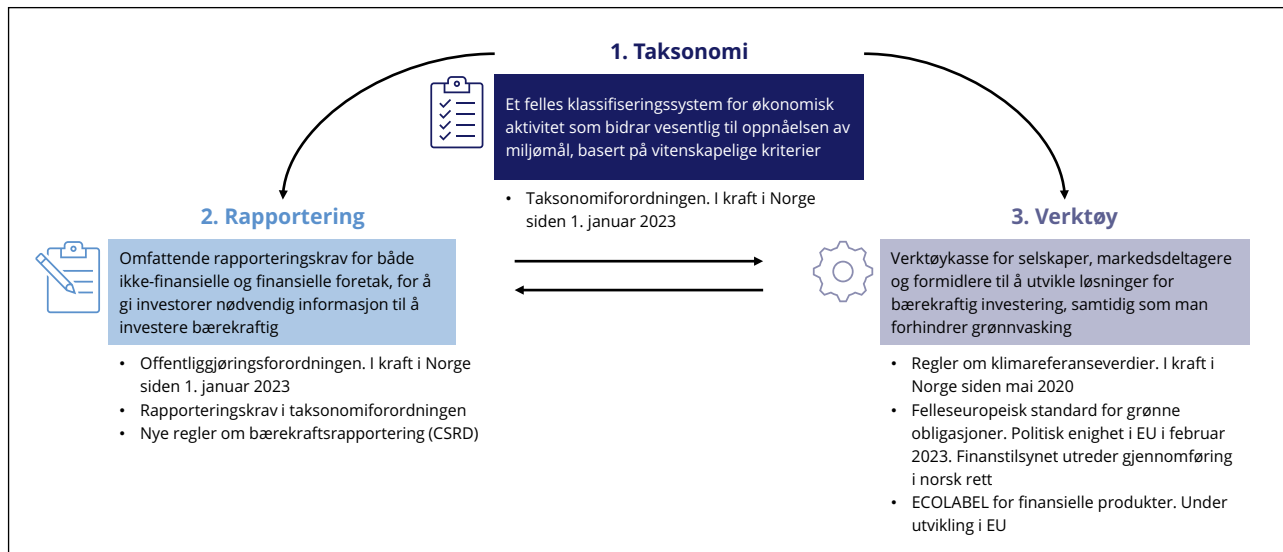
## 2.5 EUs regelverksinitiativer for finansiering av bærekraftig omstilling

### 2.5.1 Innledning – målsettinger og status

EUs handlingsplan for finansiering av bærekraftig vekst ble som nevnt i kapittel 2.4, vedtatt av EU-kommisjonen i mars 2018.<sup>14</sup> Bakgrunnen for handlingsplanen var anbefalinger fra en ekspertgruppe nedsatt av EU-kommisjonen høsten 2016 «High-Level Expert Group on Sustainable Finance (HLEG)», som skulle vurdere hvordan det kunne legges til rette for kanalisering av kapital i retning av bærekraftige investeringer, og hvordan miljørelatert risiko i finansmarkedene burde håndteres. I en rapport som ble lagt frem i januar 2018 kom HLEG med strategiske anbefalinger for et nytt finansielt system i EU som i større grad skulle bidra til bærekraftige investeringer.<sup>15</sup> Innholdet i

<sup>13</sup> A European Green Deal – Norwegian perspectives and contributions.

<sup>14</sup> Communication from The Commission to The European Parliament, The European Council, The Council, The European Central Bank, The European Economic and Social Committee and The Committee Of The Regions Action Plan: Financing Sustainable Growth COM/2018/097 final.



Figur 2.3 Regelverksutvikling i EU og Norge

Kilder: EU-kommisjonen og Finansdepartementet

EU-kommisjonens handlingsplan er i stor grad basert på ekspertgruppens anbefalinger. Hovedmålene i handlingsplanen er:

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

I handlingsplanen for finansiering av bærekraftig vekst ble det lansert en rekke tiltak for å nå målene, der de tre hovedområdene utgjør etablering av et klassifiseringssystem for bærekraftig virksomhet (taksonomi), styrking av regelverket for å gi investorene nødvendig informasjon for å kunne investere bærekraftig (rapportering), og utvikling av standarder, merkeordninger etc. for finansielle produkter (verktøy).

Som nevnt i kapittel 2.4.3 la EU-kommisjonen i juli 2021 frem en ny strategi for å finansiere overgangen til en bærekraftig økonomi. Strategien bygger på handlingsplanen fra 2018, og videreutvikler tiltak under hovedområdene taksonomi, rapportering og verktøy.

EU har de senere årene vedtatt, og har under utarbeidelse, en rekke regelverksendringer som følger opp handlingsplanen og strategien, se figur 2.3. Formålet med de forskjellige regelverkene 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.

I strategien identifiserer EU-kommisjonen områder hvor det er behov for ytterligere tiltak for at det finansielle systemet skal støtte opp om omsittingen. I forbindelse med at strategien ble lagt frem, la EU-kommisjonen frem et forslag til en forordning om en europeisk standard for grønne obligasjoner som skal bygge på taksonomien. Kommisjonen vedtok også utfyllende regler om rapporteringsplikt etter taksonomiforordningen samtidig med at strategien ble lagt frem.

I tråd med forutsetningene i Europas grønne giv og strategien for å finansiere overgangen til en bærekraftig økonomi, fremmet EU-kommisjonen den 21. april 2021 forslag til nytt direktiv om bærekraftsrapportering (CSRD). Direktivet inngår som en del av den andre byggesteinen i EUs strategi for å finansiere overgang til en bærekraftig økonomi.

### 2.5.2 Taksonomiforordningen

Innføring av et klassifiseringssystem – en taksonomi – for klima- og miljømessig bærekraftig økonomisk aktivitet er en av byggesteinene i EUs strategi for bærekraftig finans. Taksonomiforordningen ble vedtatt i EU 8. juni 2020.<sup>16</sup>

Taksonomien skal etablere en felles forståelse av hvilke aktiviteter og investeringer som kan regnes som bærekraftige i tråd med EUs langsiktige

<sup>15</sup> Financing a Sustainable European Economy – Final Report 2018 by the High-Level Expert Group on Sustainable Finance.



klima- og miljømål. Formålet er at systemet skal legge til rette for at finansmarkedene kanalisere kapital til bærekraftige økonomiske aktiviteter og prosjekter, og å forhindre grønnvasking av finansielle produkter hvor investeringer fremstilles som grønne uten å ha beviselige klima- eller miljøgevinst. Felleseuropeiske kriterier er ment å gjøre det lettere å sammenligne bærekraften i investeringsmuligheter på tvers av land og sektorer. Systemet skal blant annet danne grunnlaget for en felleseuropeisk standard for grønne obligasjoner og en merkeordning (*Ecolabel*) for finansielle produkter.

Taksonomiforordningen artikkel 9 fastsetter seks klima- og miljømål, se figur 2.4. Dette er de samme klima- og miljømålene som det skal rapporteres om etter regnskapsdirektivet ny artikkel 29b nr. 2 som er innført med CSRD, se omtale av de nye rapporteringsstandardene i utredningen kapittel 4.3.2.2. 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 skal fastsette nærmere kriterier for når ulike økonomiske aktiviteter kan defineres som bærekraftige, i delegerte forordninger.

Det første settet med kriterier ble vedtatt 4. juni 2021 i kommisjonsforordning 2021/2139.<sup>17</sup> Kommisjonsforordningen dekker aktiviteter som kan bidra vesentlig til målene om reduksjon av klimagassutslipp og klimatilpasning. Om lag 100 ulike økonomiske aktiviteter er omfattet av kriteriesettet. Kommisjonsforordningen anvendes i EU fra 1. januar 2022. EU-kommisjonen fastsatte 9. mars 2022 en ny kommisjonsforordning med kriterier for enkelte aktiviteter knyttet til naturgass og kjernekraft.<sup>18</sup> Rettsakten skal anvendes i EU fra 1. januar 2023.

Det neste settet med kriterier vil dekke de fire miljømålene som ikke var omfattet av den første

rettsakten (se figur 2.4), samt enkelte aktiviteters bidrag til de to klimarelaterte målene. I arbeidet med å videreutvikle taksonomien får EU-kommisjonen innspill fra den rådgivende ekspertgruppen «Platform on Sustainable Finance» (PSF). Ekspertgruppen la i 2022 frem to rapporter med råd til EU-kommisjonen om nye kriterier. Ekspertgruppen har hovedsakelig foreslått kriterier for aktiviteter som kan bidra vesentlig til de fire øvrige miljømålene (vann og marine ressurser, sirkulærøkonomi, forurensning og naturmangfold, jf. figur 2.4), men også for enkelte aktiviteter som kan bidra vesentlig til de to klimarelaterte målene. EU-kommisjonen sendte 5. april 2023 utkast til kommisjonsforordninger om nye taksonomikriterier på høring.

I tillegg til å utvikle kriterier for flere økonomiske aktiviteter, skal EU-kommisjonen vurdere mulige utvidelser av taksonomiregelverket. PSF la i februar 2022 frem en rapport med råd til EU-kommisjonen om å utvide taksonomien til også å dekke samfunnsmessige mål.<sup>19</sup> I mars 2022 la PSF frem en rapport med råd til EU-kommisjonen om å utvide taksonomirammeverket for å gi bedre insentiver til omstilling bort fra aktiviteter som gjør betydelig skade på klima- og miljø, men som ikke kan omstilles på kort sikt.<sup>20</sup>

Det følger av taksonomiforordningen artikkel 8 at visse store foretak skal 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 rettsakter. Rapporteringsplikten gjelder for foretak som har plikt om å offentliggjøre ikke-finansiell informasjon etter regnskapsdirektivet artikkel 19a eller 29a. Virkeområdet for rapporteringsplikten utvides som følge av CSRD, se nærmere omtale i kapittel 3.2 og 4.1. Rapporteringspliktene etter taksonomiforordningen artikkel 8 er nærmere omtalt i kapittel 4.1.2.3.

Nærmere regler om hvilken informasjon ulike typer foretak skal inkludere i rapporteringen etter taksonomiforordningen artikkel 8 er gitt i kommisjonsforordning (EU) 2021/2178.<sup>21</sup> Kommisjons-

<sup>16</sup> Europaparlaments- og rådsforordning (EU) 2020/852 av 18. juni 2020 om etablering av et rammeverk for å fremme bærekraftige investeringer og om endring av forordning (EU) 2019/2088.

<sup>17</sup> Commission Delegated Regulation (EU) 2021/2139 of 4 June 2021 supplementing Regulation (EU) 2020/852 of the European Parliament and of the Council by establishing the technical screening criteria for determining the conditions under which an economic activity qualifies as contributing substantially to climate change mitigation or climate change adaptation and for determining whether that economic activity causes no significant harm to any of the other environmental objectives.

<sup>18</sup> Commission Delegated Regulation (EU) 2022/1214 of 9 March 2022 amending Delegated Regulation (EU) 2021/2139 as regards economic activities in certain energy sectors and Delegated Regulation (EU) 2021/2178 as regards specific public disclosures for those economic activities.

<sup>19</sup> Platform on Sustainable Finance, Final Report by Subgroup 4: Social Taxonomy.

<sup>20</sup> Platform on Sustainable Finance, The Extended Environmental Taxonomy: Final Report on Taxonomy extension options supporting a sustainable transition.



Figur 2.4 Oversikt over miljømål og vilkår i EUs taksonomi for bærekraftig økonomisk aktivitet

Kilder: EU-kommisjonen og Klima- og miljødepartementet

forordningen presiserer hvilke sentrale resultatindikatorer (KPI-er) og kvalitativ informasjon som ikke-finansielle foretak og ulike typer finansforetak skal inkludere i sin rapportering, se også kapittel 4.1.2.3. Finansforetak skal etter kommisjonsforordningen blant annet rapportere om i hvilken grad de har investert i, eller gitt lån, foretak som har aktiviteter som oppfyller taksonomikriteriene som EU-kommisjonen har fastsatt. Rapporteringspliktene etter kommisjonsforord-

<sup>21</sup> Kommisjonsforordning (EU) 2021/2178 av 6. juli 2021 om utfylling av europaparlaments- og rådsforordning (EU) 2020/852 ved å presisere innholdet i og presentasjonen av opplysninger som skal gis av foretak som er omfattet av artikkel 19a eller 29a i direktiv 2013/34/EU med hensyn til miljømessig bærekraftige økonomiske aktiviteter, og ved å fastsette metoden som skal anvendes for å overholde denne opplysningsplikten.

ningen innføres trinnvis, se kommisjonsforordningen artikkel 10.

### 2.5.3 Offentliggjøringsforordningen

Offentliggjøringsforordningen (*Sustainable Finance Disclosure Regulation*, SFDR), regulerer hvordan bærekraftsinformasjon skal gjøres tilgjengelig for sluttinvestorer.<sup>22</sup> Forordningen trådte i kraft i EU i mars 2021.

Offentliggjøringsforordningen pålegger foretak i finanssektoren som driver porteføljevaltning (i forordningen omtalt som «finansmarkedsdeltagere») og finansrådgivere, å gi informasjon om bærekraftsrelaterte forhold. Regelverket stiller krav til informasjon som finansmarkedsdeltagerne og rådgivere skal gi på sine nettsider, før kontraktsinngåelse og i periodisk rapportering. For investeringsprodukter som markedsføres med at de fremmer miljørelaterte eller sosiale egenskaper eller har bærekraftige investeringer som formål, er det særskilte opplysningskrav. Endringene i rapporteringskravene som følger av CSRD skal bidra til at selskaper rapporterer informasjonen finansmarkedsdeltagere trenger for å oppfylle sine rapporteringsforpliktelser etter offentliggjøringsforordningen.

EU-kommisjonen har fastsatt nærmere regler som utfyller forordningen, herunder om taksonomirelatert informasjon foretakene skal opplyse om når et investeringsprodukt markedsføres som grønt eller bærekraftig.<sup>23</sup>

### 2.5.4 Norsk gjennomføring av EØS-reglene

De ulike EU-reglene som inngår i handlingsplanen for bærekraftig finans, gjennomføres fortløpende i norsk rett etter å ha blitt innlemmet i EØS-avtalen. Taksonomiforordningen og offentliggjøringsforordningen er gjennomført i norsk rett ved inkorporasjon i lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren og et rammeverk for bærekraftige investeringer (lov om bærekraftig finans). Rapporteringsplikten etter taksonomiforordningen artikkel 8 er i tillegg gjennomført ved endring i regnskapsloven § 3-3 c tiende ledd. Både loven om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren og et rammeverk for bærekraftige investeringer, og endringen i regnskapsloven § 3-3 c tiende ledd, trådte i kraft

<sup>22</sup> Europaparlaments- og rådsforordning (EU) 2019/2088 av 27. november 2019 om bærekraftsrelaterte opplysninger i sektoren for finansielle tjenester.

<sup>23</sup> Kommisjonsforordning (EU) nr. 2022/1208.

1. januar 2023. Ettersom loven som gjennomfører taksonomiforordningen først trådte i kraft 1. januar 2023, var det ikke krav om taksonomirapportering i Norge for regnskapsårene 2021 og 2022, slik tilfelle var i EU. Finansdepartementet oppfordret imidlertid norske foretak som vil omfattes av rapporteringspliktene, til å inkludere taksonomirelatert informasjon i sine årsberetninger for regnskapsårene 2021 og 2022 på frivillig basis.

Finansdepartementet har etter lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren og et rammeverk for bærekraftige investeringer § 2 fjerde ledd og § 3 tredje ledd hjemmel til å gjennomføre utfyllende regler (kommisjonsforordninger) til henholdsvis offentliggjøringsforordningen og taksonomiforordningen i norsk rett i forskrift.

Kommisjonsforordning 2021/2139 (taksonomikriterier) og kommisjonsforordning 2021/2178 (rapportering), som begge utfyller taksonomiforordningen, ble gjennomført i norsk rett ved Finansdepartementets forskrift 20. desember 2022 til lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren og et rammeverk for bærekraftige investeringer. Forskriften trådte i kraft 1. januar 2023.

Som nevnt i kapittel 2.5.3 har EU-kommisjonen fastsatt regler som utfyller offentliggjøringsforordningen. Reglene er ennå ikke innlemmet i EØS-avtalen. De utfyllende reglene skal gjelde i EU fra 1. januar 2023.

En forordning som endrer referanseverdiforordningen,<sup>24</sup> ble for øvrig gjennomført i norsk rett ved henvisning i referanseverdiforskriften<sup>25</sup> med virkning fra 1. mai 2020. Endringsforordningen etablerer et rammeverk for referanseverdier som brukes for å måle investeringsporteføljer opp mot klimamål. Målet er ifølge fortalen å fremme transparens og unngå grønnvasking.

## 2.6 Oversikt over endringene som gjennomføres med CSRD

### 2.6.1 Rettsutvikling og behovet for regelverksendringer

#### 2.6.1.1 Kort om de tidligere EU-reglene om ikke-finansiell rapportering (NFRD)

Regnskapsdirektivet<sup>26</sup> som ble vedtatt i 2013, er i hovedsak en konsolidering av bestemmelsene i to tidligere direktiver om årsregnskap og konsernregnskap i selskaper med begrenset ansvar mv. I 2014 ble direktivet om ikke-finansiell rapportering (direktiv 2014/95/EU, NFRD) vedtatt i EU. NFRD endret regnskapsdirektivet med formål om å forbedre foretakenes offentliggjøring av sosiale og miljømessige opplysninger.

NFRD fastsatte at store foretak av allmenn interesse (*Public Interest Entities*, PIE)<sup>27</sup> i årsberetningen, eller i et separat dokument, skal ta med en ikke-finansiell erklæring som skal inneholde opplysninger i det omfang som er nødvendig for å forstå foretakets utvikling, resultat og stilling samt virkningene av dets virksomhet. Redegjørelsen skal minst omhandle miljøspørsmål, sosiale spørsmål og personalspørsmål samt spørsmål om respekt for menneskerettighetene og om bekjempelse av korrupsjon og bestikkelser. Redegjørelsen skal inkludere en kort beskrivelse av foretakets forretningsmodell og en beskrivelse av strategiene foretaket følger i disse spørsmålene samt om virkningen av disse strategiene. Redegjørelsen skal videre beskrive de vesentlige risikoene knyttet til de aktuelle forholdene i forbindelse med foretakets virksomhet, herunder relevante og vesentlige opplysninger om forretningsforbindelser, produkter eller tjenester som forventes å ha negativ påvirkning på de aktuelle forholdene, samt om hvordan foretaket håndterer disse risikoene.

Direktivet innførte dermed krav om at rapporteringspliktige foretak skal rapportere etter prinsippet om dobbel vesentlighet. Dette innebærer at foretakene både må rapportere om hvilken påvirkning foretakets virksomhet har på bærekraftsrelaterte forhold («inside-out perspective»), og hvordan bærekraftsrelaterte forhold påvirker deres mulighet til langsiktig verdiskapning («outside-in perspective»).

<sup>24</sup> Regulation (EU) 2019/2089 amending Regulation (EU) 2016/1011 as regards EU Climate Transition Benchmarks, EU Paris-aligned Benchmarks and sustainability-related disclosures for benchmarks, jf. Regulation (EU) 2016/1011 on indices used as benchmarks in financial instruments and financial contracts or to measure the performance of investment funds (referanseverdiforordningen).

<sup>25</sup> Forskrift til referanseverdiloven (referanseverdiforskriften) 2019-12-18-1989.

<sup>26</sup> Europaparlaments- og rådsdirektiv 2013/34/EU av 26. juni 2013 om årsregnskaper, konsernregnskaper og tilhørende rapporter for visse typer foretak, om endring av europaparlaments- og rådsdirektiv 2006/43/EF og om oppheving av rådsdirektiv 78/660/EØF og 83/349/EØF.

<sup>27</sup> Se kapittel 2.7.3 og kapittel 3 om virkeområde.

NFRD fastsatte imidlertid ikke regler om plikt til å rapportere etter et felles rammeverk, men fastsatte at medlemsstatene skulle tillate at redegjørelse 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. For å bedre kvaliteten på rapporterte data, offentliggjorde EU i 2017 veiledende retningslinjer for ikke-finansiell rapportering for foretak<sup>28</sup> som ble supplert med ytterligere retningslinjer om rapportering av klimarelaterte opplysninger i 2019<sup>29</sup>. Det viste seg imidlertid at retningslinjene som ble gitt i 2017 og 2019 ikke i tilstrekkelig grad bidro til å forbedre kvaliteten på opplysningene som skulle gis etter NFRD, se kapittel 2.6.1.2.

### 2.6.1.2 Om behovet for regelverksendringer

EU-kommisjonen har pekt på at bærekraftsinformasjon fra foretak er et kollektivt gode, og at selv om enkelte foretak vil rapportere bærekraftsinformasjon på frivillig basis, vil ikke tilbudet av slik informasjon møte etterspørselen.<sup>30</sup> Etterspørselen etter bærekraftsinformasjon er økende, og skyldes både et endret risikobilde og økt bevissthet om 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 den økte etterspørselen.

Det har blitt utviklet en rekke markedsbaserte standarder og rammeverk for bærekraftsrapportering. Markedet har imidlertid ikke samlet seg rundt én standard, og det er ikke tilstrekkelig samsvar mellom standardene. Dette kan bidra til å øke byrdene for foretakene som rapporterer, samtidig som det bidrar til å redusere nytten og relevansen av informasjonen som rapporteres. EU-kommisjonen har pekt på en rekke problemer med dagens rapportering av bærekraftsinformasjon, både fra perspektivet til de som rapporterer og brukerne av informasjonen. For brukerne er

det for eksempel en utfordring at informasjonen som rapporteres ikke er sammenlignbar eller pålitelig nok. For foretakene som rapporterer kan det være utfordrende å bestemme hvilken informasjon som skal rapporteres. Det kan også være vanskelig for foretakene å skaffe bærekraftsinformasjon fra leverandører, kunder og foretak de har investert i, som de trenger for å selv kunne rapportere.

Konsekvensene for foretakene som rapporterer er ifølge EU-kommisjonen økte og unødvendige kostnader knyttet til bærekraftsrapportering. Konsekvensene for brukerne avhenger av brukergruppen:

- 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 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. Både OECD<sup>31</sup> og EU-kommisjonen<sup>32</sup> 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.

Det er også identifisert svakheter ved norske foretaks bærekraftsrapportering. Svakheter ved rapporteringen kan dels 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.<sup>33</sup>

- En ikke ubetydelig andel (19 prosent) av foretakene som deltok i undersøkelsen rapporterte ikke bærekraftsinformasjon.

<sup>28</sup> Communication from the Commission — Guidelines on non-financial reporting (methodology for reporting non-financial information) C/2017/4234.

<sup>29</sup> Communication from the Commission — Guidelines on non-financial reporting: Supplement on reporting climate-related information C/2019/4490.

<sup>30</sup> Commission Staff Working Document, Impact Assessment accompanying the document Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Regulation (EU) No 537/2014, as regards corporate sustainability reporting.

<sup>31</sup> ESG Investing: Practices, Progress and Challenges, OECD, 2020.

<sup>32</sup> Study on sustainability-related ratings, data and research, EU-kommisjonen, 2021.

<sup>33</sup> Kartlegging av foretakenes bærekraftsrapportering, Finanstilsynet, 2020.

- Det gis i liten grad opplysninger om vurderinger knyttet til risiko og vesentlighet.
- Få foretak opplyser om finansielle konsekvenser av risikoer knyttet til bærekraft og klimendringer, eller tar hensyn til dette i verdsettelsen av eiendeler og forpliktelser.
- Rapportering om klimarisiko er begrenset og i liten grad tallfestet.

Finanstilsynets kartlegging viste at et flertall av foretakene brukte rammeverk (standarder) for rapportering, mens en tredjedel oppga at de ikke benytter konkrete rammeverk. I rapporten om kartleggingen peker Finanstilsynet på at rammeverkene for rapportering er utformet på en slik måte at foretakene til en viss grad kan velge hva de vil rapportere. Dette kan ifølge Finanstilsynet skape risiko for villedende rapportering, fordi det kan resultere i at det i rapporteringen legges mer vekt på informasjon om forhold som er positive for foretakene, og ses bort fra, eller legges mindre vekt på, forhold som kan være mer utfordrende. Et klart flertall (73 prosent) 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.<sup>34</sup> I en rapport om tematilsynet peker Finanstilsynet på at informasjonen foretakene har gitt om klimarisiko utenfor årsregnskapet ofte er generell og i liten grad knyttet til virksomheten til foretaket, mens omtalen av klimarelaterte muligheter vies betydelig plass, selv om denne delen av virksomheten er liten.<sup>35</sup> Foretakene har satt seg overordnede klimarelaterte mål, men de fleste foretakene har likevel ikke gitt 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.

<sup>34</sup> Tematilsynet omfatter elleve foretak med aksjer notert på Oslo Børs. Foretakene tilhører bransjene energi, industri, materialer, konsumvarer og eiendom. Utvalget består av foretak der klimarelaterte forhold antas å være vesentlige for foretaket. Finanstilsynet la ved utvelgelsen også vekt på størrelsen på foretakene og at flere revisjonsforetak er omfattet. I utvalget er fire av de store revisjonsforetakene revisor for ett eller flere av foretakene.

<sup>35</sup> Informasjon om klimarelaterte forhold i årsrapportene, Finanstilsynet 2021.

### 2.6.1.3 Nye og styrkede EU-regler om bærekraftsrapportering (CSRD)

I 2020 forpliktet EU-kommisjonen seg i Europas grønne giv til å gjennomgå NFRD, se vedlegget til planen. I tråd med denne forpliktelsen lanserte EU-kommisjonen 20. februar 2020 en offentlig høring om gjennomgangen av direktivet. Høringsinnspillene ble senere publisert i en særskilt rapport. De mest sentrale tilbakemeldingene i rapporten<sup>36</sup> var at:

- Brukerne i liten grad fant rapporteringen sammenlignbar fra selskap til selskap.
- Brukerne mente at innholdet i rapporteringen var lite troverdig.
- Brukerne mente at rapporteringen var lite relevant.
- Rapporterende selskaper hadde problemer med å oppfylle dataforespørsler fra ratingselskaper og NGO-er, og mange hadde også problemer med å vite hva de skulle rapportere.
- Det var ønske om å bruke én felles rapporteringsstandard. Både brukere og rapporterende mente dette ville løse problemene med sammenlignbarhet.
- Mange støttet utviklingen av en egen rapporteringsstandard for små og mellomstore bedrifter. Færre enn halvparten mente disse burde være obligatoriske.
- Det var ønske om strengere attestasjonskrav. Mange mente EU burde innføre mer omfattende krav til attestasjon av ikke-finansiell informasjon.
- Det var stor oppslutning om digital tagging av bærekraftsinformasjonen.
- Mange mente at selskaper bør offentliggjøre vesentlighetsvurderinger de gjør som en del av selskapsrapporteringen.
- Litt over halvparten mente at all informasjon bør publiseres i årsberetningen, og ikke i en separat bærekraftsrapport.

EU-kommisjonen la i mars 2021 frem en vurdering («fitness check») av det gjeldende europeiske rammeverket for selskapsrapportering, herunder for ikke-finansiell rapportering.<sup>37</sup> EU-kommisjonen konkluderte da med at kravene til finansiell rapportering var formålstjenlige, men at det eksisterende rammeverket for bærekraftsrap-

<sup>36</sup> Summary Report of the Public Consultation on the Review of the Non-Financial Reporting Directive 20 February 2020 – 11 June 2020.

<sup>37</sup> Commission Staff Working Document, Fitness Check on the EU framework for public reporting by companies.

portering ikke sikrer en rapporteringspraksis som gjør det mulig for interessenter å ta informerte beslutninger og å holde foretak ansvarlige for deres påvirkning på miljø og samfunn.

EU ønsker med CSRD å imøtekomme ovennevnte utfordringer.

Mens NFRD trakk et skille mellom finansiell og ikke-finansiell rapportering, erstattes begrepet ikke-finansiell rapportering med begrepet bærekraftsrapportering i CSRD. I fortalen til direktivet understrekes det at all informasjon må sees i sammenheng og at opplysninger om bærekraft også har økonomisk relevans. Uttrykket *ikke-finansiell* rapportering er dermed unøyaktig. I fortalen til CSRD avsnitt 8 er endringen omtalt slik:

«Many stakeholders consider the term ‘non-financial’ to be inaccurate, in particular because it implies that the information in question has no financial relevance. Increasingly, however, the information in question does have financial relevance. Many organisations, initiatives and practitioners in this field refer to ‘sustainability’ information. It is therefore preferable to use the term ‘sustainability information’ in place of ‘non-financial information’. Directive 2013/34/EU should therefore be amended to take account of this change in terminology.»

CSRD gjør en rekke tilføyelser og endringer i regnskapsdirektivet for å reflektere skiftet i tilnærming og terminologi. CSRD introduserer og definerer også begrepene bærekraftsforhold og bærekraftsrapportering i regnskapsdirektivet.

Prinsippet om dobbel vesentlighet videreføres med CSRD, se fortalen avsnitt 29:

«Article 19a(1) and Article 29a(1) of Directive 2013/34/EU require reporting not only on information to the extent necessary for an understanding of the undertaking’s development, performance and position, but also on information necessary for an understanding of the impact of the undertaking’s activities on environmental, social and employee matters, respect for human rights, anti-corruption and bribery matters. Those Articles therefore require undertakings to report both on the impacts of the activities of the undertaking on people and the environment, and on how sustainability matters affect the undertaking. That is referred to as the double materiality perspective, in which the risks to the undertaking and the impacts of the undertaking each

represent one materiality perspective. The fitness check on corporate reporting shows that those two perspectives are often not well understood or applied. It is therefore necessary to clarify that undertakings should consider each materiality perspective in its own right, and should disclose information that is material from both perspectives as well as information that is material from only one perspective.»

Det skal legges vekt på hvilken påvirkning selskapet har i hele verdikjeden. Det omfatter blant annet indirekte utslipp som kan knyttes til foretaket – såkalte scope-3 utslipp, altså klimagassutslipp som ikke kommer fra utstyr som selskapet selv eier, men som materialiserer seg i verdikjeden, se fortalen til CSRD avsnitt 47. Et annet eksempel er arbeidstakerforhold hos selskapets leverandører, se fortalen avsnitt 49.

Prinsippet om dobbelt vesentlighet som ligger til grunn for rapportering etter CSRD og kommende europeiske rapporteringsstandarder (se kapittel 2.6.4), benyttes ikke av andre rammeverk for bærekraftsrapportering. Andre rammeverk er enten basert på vesentlighet knyttet til finansiell risiko fra bærekraftsforhold (*financial materiality*) eller vesentlighet knyttet til innvirkning som egen virksomhet og verdikjeden har på miljø og mennesker (*impact materiality*).<sup>38</sup>

For eksempel tar International Sustainability Standards Board (ISSB) sikte på å møte investorenes behov for bærekraftsinformasjon. Intensjonen er at ISSB skal utvikle standarder som vil kreve at selskaper gir all vesentlig informasjon knyttet til vesentlige bærekraftsforhold som er relevante for investorenes beslutningstaking. Dette skal inkludere tematiske og bransjebaserte krav. Fokuset til ISSB vil dermed være på opplysninger om hvordan bærekraftsforhold påvirker selskapsverdi, ikke hvordan selskapet påvirker omverdenen.<sup>39</sup>

## 2.6.2 Utvidet virkeområde – flere foretak omfattes

Etter NFRD gjaldt rapporteringsplikten etter regnskapsdirektivet artikkel 19a og 29a for store foretak av allmenn interesse med flere enn 500 ansatte, samt for foretak av allmenn interesse som er morforetak i store konsern med flere enn 500 ansatte. Foretak av allmenn interesse er definert i

<sup>38</sup> The double-materiality concept – Application and issues, Adams et al. GRI, 2021.

<sup>39</sup> ISSB: Frequently Asked Questions, IFRS Foundation, 2021.

regnskapsdirektivet som foretak med verdipapirer notert på et regulert marked i EØS, banker og kredittinstitusjoner (både noterte og unoterte), forsikringsforetak (både noterte og unoterte) og andre foretak medlemsstatene definerer som foretak av allmenn interesse. Datterforetak er utelatt fra rapporteringsplikten hvis morforetaket rapporterer på konsernnivå. I 2021 var om lag 11 700 europeiske selskaper omfattet av rapporteringskravene i NFRD.<sup>40</sup>

Etter endringene med CSRD utvides kretsen av foretak som skal rapportere om bærekraft etter regnskapsdirektivet, til alle store foretak og dessuten små og mellomstore foretak som er notert på et regulert marked i EØS. Noterte mikroforetak er utelatt. Regnskapsdirektivet omfatter i utgangspunktet bare selskaper med begrenset ansvar og andre selskaper der alle deltakerne har begrenset ansvar. Med CSRD utvides virkeområdet for reglene om bærekraftsrapportering til banker, kredittforetak og forsikringsforetak som ikke anses for å ha begrenset ansvar (herunder kooperative banker og gjensidige selskaper), forutsatt at de oppfyller de relevante størrelseskriteriene.

EU-kommisjonen anslo i forbindelse med forslaget til CSRD at antallet foretak i EU som omfattes av krav til bærekraftsrapportering vil øke fra ca. 11 700 til ca. 49 000. I Norge er det anslått at ca. 2 100 foretak vil bli omfattet av de nye kravene, se kapittel 3.2.3. Gjeldende krav om å redegjøre om samfunnsansvar gjelder i overkant av 300 foretak, se kapittel 3.2.1.

Små og mellomstore foretak som er notert på et regulert marked skal underlegges de nye kravene om bærekraftsrapportering fra 2026. Disse foretakene kan i overgangsperiode på ytterligere to år istedenfor å utarbeide bærekraftsrapportering, forklare i årsberetningen hvorfor de ikke har rapportert om bærekraft.

Små og mellomstore unoterte foretak er ikke omfattet av CSRD, og ingen mikroforetak. De vil likevel berøres i praksis fordi banker og forsikringsselskaper vil etterspørre opplysninger som de trenger til sin bærekraftsrapportering etter CSRD. Bærekraftsrapportering kan dermed være nødvendig for å forbedre tilgangen til kapital eller for å forbedre betingelser i lånekontrakter. Små

og mellomstore foretak vil også kunne møte krav om bærekraftsinformasjon fra kunder som har behov for opplysningene fordi de er forpliktet til å rapportere om bærekraftsforhold i hele sin verdikjede. Ved offentlige anskaffelser kan også bærekraftsrapportering være nødvendig. Egne europeiske standarder for frivillig bærekraftsrapportering for små og mellomstore unoterte foretak er under utvikling.<sup>41</sup>

### 2.6.3 Bærekraftsrapporteringen endres og integreres i årsberetningen

CSRD innebærer at rapporteringen om bærekraftsforhold må tas inn i foretakets årsberetning. Medlemsstatenes mulighet til å tillate at opplysninger om bærekraft kan gis i separate rapporter fjernes.

Kravene til innholdet i bærekraftsrapporteringen blir mer detaljerte og fullharmoniserte. De overordnede kravene til rapportering vil fortsatt fremgå av regnskapsdirektivet, slik dette er endret med CSRD, og nasjonalt regelverk som gjennomfører direktivet. I tillegg skal de europeiske standardene for bærekraftsrapportering (ESRS), fastsettes i delegerte rettsakter i form av kommisjonsforordninger, se omtale i kapittel 2.6.4 og 4.3. Etter endringene med CSRD, er det en tydeligere tredeling av rapporteringskravene i miljømessige, sosiale og styringsmessige forhold (*Environmental, Social and Governance, ESG*).

Foretakene skal gjengi prosessen som er utført for å identifisere bærekraftsinformasjonen som de har inkludert i årsberetningen, og i denne prosessen skal de ta hensyn til kort, mellomlang og lang sikt. I fortalen avsnitt 33 presiseres det at foretakene bør inkludere kvalitative og kvantitative opplysninger, fremadrettete og retrospektive opplysninger, samt opplysninger som dekker korte, mellomlange og langsiktige tidshorisonter.

CSRD innfører nye regler i regnskapsdirektivet om krav til å gi opplysninger i årsberetningen om immaterielle ressurser, se omtalen i kapittel 4.1.3.4. 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. I CSRD fortalen avsnitt 32 vises det til at mange selskaper underrapporterer om sine immaterielle ressurser.

<sup>40</sup> Commission staff working document: Impact assessment accompanying the document Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Regulation (EU) No 537/2014, as regards corporate sustainability reporting.

<sup>41</sup> SME standards: approach and methodology, EFRAG, Desember 2022.

#### 2.6.4 Europeiske standarder for bærekraftsrapportering

Før endringene med CSRD, var det ikke krav om å rapportere om bærekraftsforhold etter standarder for bærekraftsrapportering. EU-kommisjonens retningslinjer for rapportering fra 2017 og 2019 er også frivillige. Rapporterende foretak skulle imidlertid opplyse om, og i tilfelle hvilke, standarder eller rammeverk for bærekraftsrapportering som var benyttet ved utarbeidelsen av bærekraftsrapporteringen.

CSRD krever at foretak rapporterer i overensstemmelse med europeiske standarder for bærekraftsrapportering (*European Sustainability Reporting Standards*, ESRS). Det utvikles et sett med standarder for bærekraftsrapportering som er ment for store foretak og egne standarder for små og mellomstore foretak. Det skal utvikles en egen standard for bærekraftsrapportering for rapporteringspliktige foretak etablert utenfor EØS (tredjelandsforetak). Standardene skal vedtas av EU-kommisjonen som kommisjonsforordninger, og vil dermed være bindende i hele EØS-området etter innlemming i EØS-avtalen.

Standardene skal sikre kvaliteten på bærekraftsrapporteringen ved å kreve at den er forståelig, relevant, sammenlignbar og etterrettelig. Standardene skal utarbeides slik at de ikke medfører uforholdsmessige byrder, spesielt for små og mellomstore foretak. Det skal i størst mulig grad tas hensyn til arbeidet med globale standarder og til eksisterende rammeverk og standarder, jf. fortalen til CSRD avsnitt 43.

Utkast til standarder utvikles av European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG). EFRAG er et frittstående ekspertorgan for selskapsrapportering som er formelt knyttet til EU-kommisjonen for å gi råd om EU-kommisjonens vedtak om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) i EU, og utarbeide utkast til de europeiske standardene for bærekraftsrapportering (ESRS) som i henhold til CSRD skal vedtas av EU-kommisjonen.

Standardene utvikles i to puljer. Den første puljen av standarder ble sendt på høring i april 2022, og EFRAGs endelige utkast til standarder ble overlevert EU-kommisjonen i november 2022.<sup>42</sup> Den neste puljen med standarder vil bli sendt på høring og forventes vedtatt innen utløpet av 2023. Standardene skal bidra til å sikre bærekraftsrapportering som er nødvendig for å nå EUs målset-

ninger innenfor EUs handlingsplan for bærekraftig finans og Europas grønne giv.

#### 2.6.5 Rapporteringsformat

CSRD fastsetter at alle opplysninger skal offentliggjøres i et digitalt, maskinlesbart format. Kravet innebærer at foretakene utarbeider bærekraftsinformasjon i XHTML-format og at dataene merkes i overensstemmelse med European Single Electronic Format (ESEF) regulert av Kommisjonsforordning (EU) 2019/815, se fortalen til CSRD avsnitt 55. I november 2021 publiserte EU-kommisjonen også et forslag om opprettelse av et felles-europeisk tilgangspunkt (*European Single Access Point*, ESAP) – som skal gi sentralisert tilgang til offentlig tilgjengelig informasjon av relevans for finansielle tjenester, kapitalmarkeder og bærekraft.<sup>43</sup> Se for øvrig kapittel 4.4.

#### 2.6.6 Krav om attestasjon av bærekraftsrapporteringen

CSRD innfører krav om at bærekraftsrapporteringen skal attesteres. Formålet er for å sikre nøyaktigheten og påliteligheten knyttet til opplysningene. De nye reglene i CSRD krever at revisor skal avgi en *attestasjonsuttalelse* om bærekraftsrapporteringen. Revisor skal utføre en uhildet og faglig kompetent kontroll av om bærekraftsrapporteringen gir et riktig bilde i samsvar med standardene for bærekraftsrapportering, og skal offentlig uttale seg om resultatet av attestasjonen i attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen. Tilsvarende skal revisor uttale seg om resultatet av revisjonen av et årsregnskap i revisjonsberetningen.

Med mindre medlemsstatene fastsetter noe annet, skal det samme revisjonsforetaket som reviderer årsregnskapet attestere bærekraftsrapporteringen. Medlemsstatene *kan* imidlertid åpne for at et annet revisjonsforetak enn det som reviderer årsregnskapet, avgir attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen.

Medlemsstatene kan også tillate at attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen avgis av en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester som ikke er et revisjonsforetak (*Independent Assurance Service Provider*, IASP). Det er et vilkår at en IASP underlegges krav som er likeverdige med de som er fastsatt i revisjonsdirektivet

<sup>42</sup> Se [www.efrag.org/lab6](http://www.efrag.org/lab6) (lenke per mai 2023)

<sup>43</sup> COM(2021) 723 final 2021/0378 COD, COM(2021) 724 final 2021/0379 COD og COM(2021) 725 final 2021/0380 COD.



når det gjelder attestasjon av bærekraftsrapportering.

Revisjonsfaglig skilles det mellom oppdrag om attestasjon med *moderat og betryggende sikkerhet*. Arbeidet som kreves som grunnlag for revisors konklusjon er langt mer omfattende for et attestasjonsoppdrag med betryggende sikkerhet enn for et oppdrag med moderat sikkerhet. CSRD legger i første omgang opp til at bærekraftsrapporteringen skal attesteres med moderat sikkerhet. I fortalen avsnitt 60 uttales det imidlertid at målet er at bærekraftsrapporteringen skal attesteres med betryggende sikkerhet, slik tilfellet er for den finansielle rapporteringen. Fordi det ennå ikke er utarbeidet egne allment aksepterte standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering, legges det imidlertid opp til en gradvis tilnærming hvor hensikten er at bærekraftsrapporteringen skal attesteres med betryggende sikkerhet når EU-kommisjonen har vedtatt standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering, senest i 2028.

## 2.7 Lovteknisk gjennomføring av CSRD

### 2.7.1 Plassering av reglene

CSRD gir endringer i fire forskjellige EØS-rettsakter – regnskapsdirektivet, rapporteringsdirektivet, revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen. Regnskapsdirektivet er i hovedsak gjennomført i regnskapsloven, rapporteringsdirektivet er i hovedsak gjennomført i verdipapirhandeloven, revisjonsdirektivet er i hovedsak gjennomført i revisorloven og revisjonsforordningen gjelder etter revisorloven § 12-1 som norsk lov. Taksonomiforordningen og offentliggjøringsforordningen er gjennomført i lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren og et rammeverk for bærekraftige investeringer. I utvalgets mandat pekes det på at det er nær sammenheng mellom reglene om bærekraftsinformasjon i de ovennevnte regelverkene. Utvalget skal etter mandatet «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.»

Utvalget kan ikke se at det er 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 mener at en gjennomføring av EØS-regelverket

som ligger tett opp til systematikken i direktivene og forordningene som gjennomføres bør tilstrebes. Utvalget mener derfor at kravene regnskapsdirektivet stiller til selskapsrapportering om bærekraftsrelaterte forhold fortsatt bør fremgå av regnskapsloven, og at øvrige endringer CSRD medfører, bør innarbeides i lovene hvor direktivene nå er gjennomført.

### 2.7.2 Forholdet mellom lov og forskrift

Gjeldende EØS-regler om rapportering av bærekraftsinformasjon er gitt i NFRDs endringsregler til regnskapsdirektivet som er innarbeidet i regnskapsloven. Det er i tillegg gitt ikke-bindende veiledninger om rapporteringen, se omtale i kapittel 2.6.1.1. Ved innføring av CSRD endres systematikken i regelverket ved at det skal fastsettes bindende europeiske standarder for bærekraftsrapportering. Disse standardene skal fastsettes i kommisjonsforordninger etter delegert myndighet i regnskapsdirektivet. Etter endringene vil reglene om innholdet i bærekraftsrapporteringen finnes som en kombinasjon av regler i regnskapsdirektivet og i rapporteringsstandarder fastsatt som kommisjonsforordninger med hjemmel i direktivet.

Mens direktiver skal innlemmes i lov- og forskriftsverket ved nasjonale bestemmelser, skal forordningene innarbeides ved henvisnings- eller inkorporasjonsbestemmelser hvor forordningen, med de tilpasninger som følger av EØS-komitebeslutningen, EØS-avtalen protokoll 1 og eventuelt andre tilpasninger, gjøres direkte gjeldende. En utfordring knyttet til gjennomføring av et EØS-regelverk med stor detaljrikdom og med en rekke forordninger som skal innlemmes i regelverket ved inkorporasjon, er å skape et ryddig og tilgjengelig regelverk.

Utvalget foreslår at CSRD språklig og systematisk gjennomføres på en direktivnær måte. At regelverket går mot stor grad av fullharmonisering, taler etter utvalgets syn for at de norske lovtekstene bør nærme seg direktivtekstene. Et argument for en slik tilnærming er også at EU-regelverket som skal innarbeides, gis i en blanding av direktiver og forordninger som relaterer seg til hverandre. I tillegg vil tolkningsuttalelser og anbefalinger knyttet til direktiver og forordninger fra blant annet European Securities and Markets Authority (ESMA), EFRAG og andre, ha betydning for tolkningen av de norske rettsaktene som gjennomfører regelverket. Det vil lette muligheten for totaloversikt over regelverket og relevante

rettskilder at oppbygningen av regelverket er så enhetlig som mulig.

Det nye regelverket legger også opp til omfattende rapportering til nasjonale tilsynsmyndigheter og til ESMA. Utfyllende regler og retningslinjer knyttet til hvordan slik rapportering skal gjennomføres vil gis i form av veiledning til direktiv- og forordningstekstene. Den praktiske gjen-

nomføringen kan dermed vanskeliggjøres hvis lovtekstene avviker sterkt fra direktivteksten som gjennomføres.

Utvalget foreslår at reglene i CSRD innarbeides i lovene hvor de tematisk hører hjemme, mens det utarbeides forskriftshjemler til å gjennomføre kommisjonsforordningene.

## Kapittel 3

# Virkeområde og sentrale definisjoner

### 3.1 Kategorier av foretak etter størrelse

---

#### 3.1.1 Innledning

Om og når et foretak omfattes av de nye kravene om bærekraftsrapportering, som innføres i regnskapsdirektivet med CSRD, avhenger av foretakets størrelse, selskapsform og virksomhet, og om foretaket har utstedt verdipapirer som handles på et regulert marked. Det er derfor nødvendig å kategorisere foretak i norsk rett etter ulike kriterier, som størrelse, selskapsform og virksomhet for å gjennomføre de nye direktivreglene. Dagens kategorisering av foretak etter størrelse i regnskapsloven samsvarer ikke fullt ut med kategoriseringen i regnskapsdirektivet. For å kunne gjennomføre CSRD, i henhold til utvalgets forslag på en hensiktsmessig måte, er det etter utvalgets vurdering behov for å endre bestemmelsene i regnskapsloven om kategorier av foretak etter størrelse i samsvar med kategoriseringen i regnskapsdirektivet. Det vises til omtale i kapittel 3.1.4.

Virkeområdet til bestemmelsene som etter utvalgets forslag, skal gjennomføre direktivreglene om bærekraftsrapportering etter CSRD, er omtalt i kapittel 3.2. Unntak for datterselskaper er omtalt i kapittel 3.3. Endringene i kategoriseringen av foretak i regnskapsloven medfører samtidig behov for tekniske tilpasninger i andre bestemmelser i regnskapsloven og annet regelverk som viser til definisjoner i regnskapsloven. Dette er omtalt i kapittel 3.4.

#### 3.1.2 Gjeldende rett

Regnskapsloven definerer i dag både små og store foretak, se også tabell 3.1. 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 grensene for to av følgende tre vilkår:

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

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. Det betyr at regnskapspliktige som er over størrelsesgrensen etter tallene i årsregnskapet, men som var under størrelsesgrensen i det foregående årsregnskapet, fortsatt regnes som små foretak. Bestemmelsen gjennomfører sammen med tredje ledd, regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 10 om forsinket overgang mellom foretakskategoriene.

Det følger 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, eller heller ikke var regnet som små foretak etter annet ledd i det foregående årsregnskapet.

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.

Departementet kan i forskrift fastsette regler om regnskapsføringen ved overgang fra gruppen små foretak, jf. § 1-6 femte ledd. Finansdepartementet har gitt forskrifter om føring av virkning av prinsippendringer og sammenligningstall ved overgang fra kategorien små foretak til øvrige foretak. Definisjonen av små foretak i regnskapsloven § 1-6 gjennomfører definisjonen av små fore-

tak i regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 2. Terskelverdiene i direktivet, omregnet til norske kroner, skal settes mellom 62,848 og 94,272 millioner kroner for salgsinntekt, og mellom 31,424 og 47,136 millioner kroner for balansesum.

Regnskapsdirektivet gjeldende artikkel 2 nr. 5 definerer salgsinntekt («nettoomsetning») 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. I regnskapsloven §§ 6-1 annet ledd og 6-1a annet ledd fremgår det 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. I medhold av regnskapsloven § 10-1 er det imidlertid fastsatt i årsregnskapsforskriften for banker mv. § 1-1 annet ledd, at foretakene som omfattes av forskriften skal følge regnskapslovens regler for store foretak.

Regnskapslovens definisjon av store foretak samsvarer ikke med definisjonen av store foretak i regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 4. Etter direktivet defineres store foretak på samme måte som små foretak, etter størrelsesgrenser for salgsinntekt, balansesum og antall ansatte. Direktivet definerer også mellomstore foretak og svært små foretak (mikroforetak) på samme måte. Ingen av de ovennevnte definisjonene er gjennomført i regnskapsloven.

Definisjonen av store foretak i regnskapsloven ligger nærmere definisjonen av foretak av allmenn interesse i regnskapsdirektivet artikkel 2 nr. 1. Foretak av allmenn interesse omfatter etter direktivet foretak notert på et regulert marked, kreditinstitusjoner og forsikringsforetak. I likhet med store foretak i regnskapsloven, defineres foretak av allmenn interesse i direktivet ut fra funksjonen de har i kapitalmarkedet, mens de øvrige kategoriene av foretak i direktivet defineres ut fra størrelseskriterier. Direktivets definisjon av foretak av allmenn interesse er ikke gjennomført i regnskapsloven. Definisjonen brukes imidlertid også i

revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen. Det er derfor tatt inn en definisjon av foretak av allmenn interesse i revisorloven § 1-2 sjette ledd, i samsvar med definisjonen i regnskapsdirektivet.

### 3.1.3 EØS-rett

Størrelsesdefinisjoner av foretak og konsern følger av regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 1 til 7, se tabell 3.1. Kategoriene av foretak og konsern i direktivet er fullharmoniserte, slik at det verken er adgang til å sette terskelverdiene lavere eller høyere enn i direktivet. Ved definisjon av små foretak er det imidlertid åpnet særskilt for å sette terskelverdiene for balansesum og omsetning 50 prosent høyere enn utgangspunktet i direktivet. Ved fastsetting av terskelverdiene i nasjonale regler, skal Norge benytte en vekslingskurs på 7,8560 kroner mot euro.<sup>1</sup> Ved konvertering av terskelverdiene i euro til nasjonal valuta, er det adgang til å justere beløpene opp eller ned med inntil 5 prosent for å få runde beløp.

Etter artikkel 40 skal medlemsstatene ikke la forenklingene og unntakene i direktivet gjelde for foretak av allmenn interesse, med mindre det er uttrykkelig fastsatt i direktivet. Et foretak av allmenn interesse skal behandles som et stort foretak uavhengig av dets nettoomsetning, 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 anvendelsen av kravene til bærekraftsrapportering i artikkel 19a og 29a. Omtalen i fortalen til CSRD avsnitt 17, gir veiledning til anvendelsen av unntaksbegrensningen i artikkel 40:

«Articles 19a and 29a explicitly set out the scope of the reporting requirements with reference to Articles 2 and 3 of Directive 2013/34/EU. Therefore, Articles 19a and 29a do not ‘simplify’ or ‘modify’ another requirement and the restriction of exemptions for public-interest entities in Article 40 of Directive 2013/34/EU does not apply. In particular, public-interest entities should not be treated as large undertakings for the purposes of the reporting obligations of Articles 19a and 29a, i.e. small and medium sized public-interest entities should be

<sup>1</sup> Euro-beløpene skal for Norges vedkommende konverteres til vekslingskursen som er publisert av Norges Bank på datoen for ikrafttredelse av direktivet hvor terskelverdien ble fastsatt. Vekslingskursen som ble publisert av Norges Bank 19. juli 2013 var 7,8560. Se regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 9 og EØS-komiteens beslutning nr. 293/2015.

allowed to report according to the simplified SME sustainability reporting standards.»

Når et foretak eller et konsern på balansedagen overskrider, eller ikke lenger overskrider, grensene for to av de tre kriteriene, skal dette forholdet etter artikkel 3 nr. 10 få virkning for anvendelsen av unntakene fastsatt i direktivet, bare når forholdet gjentar seg i to påfølgende regnskapsår.

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 nettoomsætningen økes med 20 prosent.

Balansesummen angitt i artikkel 3 nr. 1–7 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.

Ved beregning av tersklene i artikkel 3 nr. 1–7 kan medlemsstatene etter artikkel 3 nr. 12 kreve at inntekter fra andre kilder regnes med for foretak som salgsinntekt («nettoomsætning») ikke er relevant for. Medlemsstatene kan videre kreve at morforetak beregner sine terskler på konsolidert grunnlag snarere enn på individuelt grunnlag. Videre kan medlemsstatene kreve at tilknyttede foretak beregner sine terskler på konsolidert eller samlet grunnlag når slike foretak er stiftet utelukkende med henblikk på å unngå rapportering av visse opplysninger.

Kriteriene for store foretak i regnskapsdirektivet gjelder i utgangspunktet for alle typer foretak, også finansforetak. I fortalen til CSRD avsnitt 27 vises det til at det er behov for å tilpasse kriteriet for salgsinntekter («nettoomsætning») for store foretak, for kredittinstitusjoner og forsikringsforetak, gjennom å vise til definisjoner i henholdsvis bankregnskapsdirektivet (direktiv 86/635/EØF) og forsikringsregnskapsdirektivet (direktiv 91/674/EØF), heller enn den generelle definisjonen i regnskapsdirektivet. CSRD endrer derfor regnskapsdirektivet artikkel 2 nr. 5 som definerer nettoomsætning, ved at det legges til at:

- for forsikringsforetak skal nettoomsætning defineres i samsvar med forsikringsregnskapsdirektivet artikkel 25 og artikkel 66 nr. 2
- for kredittinstitusjoner skal nettoomsætning defineres i samsvar med bankregnskapsdirektivet artikkel 43 nr. 2 bokstav c

- for foretak etablert i tredjeland, jf. regnskapsdirektivet ny artikkel 40a nr. 1 betyr nettoomsætning inntektene slik de er definert av de regnskapsreglene som årsregnskapet er utarbeidet etter.

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

- *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.

### 3.1.4 Utvalgets forslag

I dag er det bare små foretak som er definert i regnskapsloven i tråd med regnskapsdirektivet. Definisjonen av store foretak i regnskapsloven er ikke i samsvar med direktivets definisjon, og regnskapsloven har ikke definisjoner av mellomstore foretak og mikroforetak. Utvalget har vurdert et alternativ der størrelsesgrensene kun reguleres gjennom egne bestemmelser om virkeområdet for de nye kravene til bærekraftsrapportering. Etter utvalgets vurdering er dette klart mindre hensiktsmessig enn å følge systemet med størrelseskategorier i regnskapsdirektivet.

Utvalget foreslår derfor en ny bestemmelse i regnskapsloven om kategorier av foretak i samsvar med regnskapsdirektivet artikkel 3, se tabell 3.1. Kronebeløpene er konvertert fra euro og rundet av i samsvar med regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 9 og EØS-komiteens beslutning nr. 293/2015.

Tabell 3.1 Kategorier av foretak etter størrelse mv.

	Regnskapsdirektivet	Regnskapsloven	Utvalgets forslag
<i>Kategori</i>			
Store foretak	Art. 3 nr. 4 Foretak som på balansedagen overskrider to av følgende tre vilkår: a) Balansesum: over 20 millioner euro b) Nettoomsetning: over 40 millioner euro c) Gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: over 250	§ 1-5 1. allmennaksjeselskaper, 2. regnskapspliktige hvis aksjer, andeler, grunnfondsbevis eller obligasjoner noteres på børs, autorisert markeds plass eller tilsvarende regulert marked i utlandet, eller andre regnskapspliktige dersom det er fastsatt i forskrift gitt av departementet <sup>1</sup>	§ 1-5 fjerde ledd Regnskapspliktige som på balansedagen overskrider grensene for minst to av følgende tre vilkår: a. Balansesum: 160 millioner kroner b. Salgsinntekter: 320 millioner kroner c. Gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 250 årsverk
Mellomstore foretak	Art. 3 nr. 3 Foretak som ikke er svært små eller små foretak, og som på balansedagen ikke overskrider grensene for minst to av følgende tre vilkår: a) Balansesum: 20 millioner euro b) Nettoomsetning: 40 millioner euro c) Gjennomsnittlig antall ansatte i løpet av regnskapsåret: 250	Ikke definert	§ 1-5 tredje ledd Regnskapspliktige som ikke er mikroforetak eller små foretak og som på balansedagen ikke overskrider grensene for minst to av følgende tre vilkår: a. Balansesum: 160 millioner kroner b. Salgsinntekter: 320 millioner kroner c. Gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 250 årsverk
Små foretak	Artikkel 3 nr. 2 Foretak som på balansedagen ikke overskrider grensene for minst to av følgende tre vilkår: a) Balansesum: 4-6 millioner euro b) Nettoomsetning: 8-12 millioner euro c) Gjennomsnittlig antall ansatte i løpet av regnskapsåret: 50	§ 1-6 første ledd Regnskapspliktige som ikke er store foretak etter § 1-5 og som på balansedagen ikke overskrider grensene for to av følgende tre vilkår: 1. salgsinntekt: 70 millioner kroner, 2. balansesum: 35 millioner kroner, 3. gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50 årsverk.	§ 1-5 andre ledd Regnskapspliktige som på balansedagen ikke overskrider grensene for minst to av følgende tre vilkår: a. Balansesum: 35 millioner kroner b. Salgsinntekter: 70 millioner kroner c. Gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50 årsverk

	Regnskapsdirektivet	Regnskapsloven	Utvalgets forslag
Mikroforetak	Art. 3 nr. 1 Foretak som på balansedagen ikke overskrider minst to av følgende tre vilkår: a) Balansesum: under 350 000 euro b) Nettoomsætning: under 700 000 euro c) Gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: under 10	Ikke definert	§ 1-5 første ledd Regnskapspliktige som på balansedagen ikke overskrider grensene for minst to av følgende tre vilkår: a. Balansesum: 2,8 millioner kroner b. Salgsinntekter: 5,6 millioner kroner c. Gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 10 årsverk
<i>Konsern</i>			
Store konsern	Artikkel 3 nr. 7 Konsern som består av morforetak og datterforetak som skal inngå i konsolideringen, og som på konsolidert grunnlag overskrider grensene for minst to av følgende tre vilkår på balansedagen for morforetaket: a) Balansesum: over 20 millioner euro b) Nettoomsætning: over 40 millioner euro c) Gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: over 250	Ikke definert	§ 1-5 syvende ledd Konsern som på balansedagen overskrider grensene for minst to av følgende tre vilkår: a. Balansesum: 160 millioner kroner b. Salgsinntekter: 320 millioner kroner c. Gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 250 årsverk
Mellomstore konsern	Artikkel 3 nr. 6 Konsern som ikke er små konsern, som består av morforetak og datterforetak som skal inngå i konsolideringen, og som på konsolidert grunnlag ikke overskrider grensene for minst to av følgende tre vilkår på balansedagen for morforetaket: a. Balansesum: 20 millioner euro b. Nettoomsætning: 40 millioner euro c. Gjennomsnittlig antall ansatte i løpet av regnskapsåret: 250	Ikke definert	§ 1-5 sjettede ledd Konsern som ikke er små konsern og som på balansedagen ikke overskrider grensene for minst to av følgende tre vilkår: a. Balansesum: 160 millioner kroner b. Salgsinntekter: 320 millioner kroner c. Gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 250 årsverk

	Regnskapsdirektivet	Regnskapsloven	Utvalgets forslag
Små konsern	<p>Artikkel 3 nr. 5</p> <p>Konsern som består av morforetak og datterforetak som skal inngå i konsolideringen, og som på konsolidert grunnlag ikke overskrider grensene for minst to av følgende tre vilkår på balansedagen for morforetaket:</p> <p>a) Balansesum: 4-6 millioner euro</p> <p>b) Nettoomsetning: 8-12 millioner euro</p> <p>c) Gjennomsnittlig antall ansatte i løpet av regnskapsåret: 50</p>	<p>Ikke en egen definisjon av små konsern, men det følger av § 1-6 fjerde ledd at morselskaper bare regnes som små foretak dersom vilkårene for små foretak er oppfylt for konsernet sett som en enhet.</p>	<p>§ 1-5 femte ledd</p> <p>Konsern som på balansedagen ikke overskrider grensene for minst to av følgende tre vilkår:</p> <p>a. Balansesum: 35 millioner kroner</p> <p>b. Salgsinntekter: 70 millioner kroner</p> <p>c. Gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50 årsverk</p>
<i>Andre definisjoner</i>			
Foretak av allmenn interesse	<p>Artikkel 2 nr. 1</p> <p>a. Noterte foretak*</p> <p>b. Kredittinstitusjoner (banker og kredittforetak)</p> <p>c. Forsikringsforetak</p> <p>d. Andre utpekte foretak</p> <p>*Foretak som er underlagt selskapsretten i en EØS-stat og hvis omsettelige verdipapirer er opptatt til handel på et regulert marked i en EØS-stat.</p>	Ikke definert	<p>§ 1-6</p> <p>a. Noterte foretak</p> <p>b. Banker</p> <p>c. Kredittforetak</p> <p>d. Forsikringsforetak</p> <p>Som noterte foretak regnes regnskapspliktige som har utstedt omsettelige verdipapirer som er tatt opp til handel på et regulert marked i en EØS-stat</p>

<sup>1</sup> Det følger av årsregnskapsforskriften for banker mv. § 1-1 annet ledd at foretakene som omfattes av forskriften skal følge regnskapslovens regler for store foretak.

Utvalget foreslår nye definisjoner av små konsern, mellomstore konsern og store konsern i regnskapsloven med terskelverdier i samsvar med regnskapsdirektivet, som angitt i tabell 3.1.

Ved en lovendring i 2005 ble antall ansatte presisert til årsverk i definisjonen av små foretak i regnskapsloven § 1-6. I Ot.prp. nr. 89 (2003–2004) kapittel 7.5 er det vist til at utvalget som evaluerte regnskapsloven «foreslår å klargjøre at terskelverdiene for antall ansatte angis i antall årsverk. Departementet slutter seg til dette forslaget, som innebærer en lovfesting av etablert praksis.» I tråd med gjeldende definisjon av små foretak, foreslår utvalget at gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret angis i årsverk. Utvalget viser til forslaget om kategorier av foretak etter størrelse i regnskapsloven § 1-5 og i overgangsregelen om rap-

porteringsplikt fra 2024 som er omtalt i kapittel 3.2.3.

Utvalget foreslår en bestemmelse om forsinket overgang mellom foretakskategoriene i samsvar med regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 10. Bestemmelsen vil erstatte den tilsvarende bestemmelsen i regnskapsloven § 1-6 annet og tredje ledd. Når et foretak eller et konsern på balansedagen overskrider, eller ikke lenger overskrider grensene for to av de tre vilkårene for balansesum, salgsinntekter og antall ansatte, skal dette etter forslaget få virkning for hvilken størrelseskategori foretaket eller konsernet tilhører først når forholdet gjentar seg i to påfølgende regnskapsår.

Utvalget foreslår i tråd med regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 11 å presisere at balansesummen er summen av alle eiendelspostene, jf. regnskapsloven § 6-2 A og B.



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 går inn for 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 at dette også skal gjelde for kategorien mellomstore foretak. Hensikten er å sikre at morselskaper som reelt er store eller mellomstore foretak ut fra virksomheten i konsernet, ikke skal regnes til kategorien små foretak. Tilsvarende skal morselskaper som reelt er store foretak, ikke regnes som små eller mellomstore foretak. Det er et prinsipp i regnskapsloven at virksomhet og transaksjoner vurderes ut fra økonomisk realitet og ikke juridisk form. Utvalget anser at dette bør legges til grunn også ved kategorisering av foretak etter størrelse, slik det i dag gjøres i definisjonen av små foretak i regnskapsloven § 1-6. Forslaget benytter medlemsstatsoppsjonen i regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 12 til å kreve at morselskaper beregner sine terskler på konsolidert grunnlag snarere enn på individuelt grunnlag. Utvalget foreslår at dette gjennomføres med en bestemmelse i regnskapsloven endret § 1-5 ellefte ledd om at morselskap i mellomstore konsern skal regnes som mellomstore foretak, og at morselskap i store konsern skal regnes som store foretak.

Medlemsstatsoppsjonen i regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 12 om at tilknyttede foretak som er etablert kun for å unngå visse rapporteringskrav kan pålegges å beregne grensene for de tre vilkårene på konsolidert grunnlag, er ikke benyttet i de gjeldende reglene i regnskapsloven. Utvalget har ikke gjort en fornyet vurdering av dette, og foreslår dermed ikke å innføre et slikt pålegg.

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. Forslag om dette ble også fremmet av Regnskapslovutvalget i NOU 2015: 10, jf. utredningen kapittel 10.2.4. Utvalget viser til Norsk regnskapsstandard (NRS) 8, hvor det i omtalen av den gjeldende definisjonen av små foretak i punkt 1.2 er lagt til grunn at inntektskriteriet «gjelder inn-

tekter fra den regnskapspliktiges hovedvirksomhet. Det innebærer eksempelvis at det er leieinntekter som skal vurderes i forhold til inntektskriteriet i en utleievirksomhet. Dersom et selskaps hovedaktivitet er investeringsvirksomhet, skal avkastningen på investeringene inngå i salgsinntektene. Avkastning inkluderer både realiserte og urealiserte resultatførte beløp, og negativ avkastning (resultatførte tap og nedskrivning) kommer til fradrag.» Utvalget foreslår i tråd med dette en bestemmelse i regnskapsloven endret § 1-5 niende ledd om at for foretak som ikke har salgsinntekter av betydning, skal inntekter fra andre kilder anses som salgsinntekt ved vurdering av om terskelverdiene er overskredet.

Regnskapsdirektivet artikkel 2 nr. 5 endres ved at det innføres egne definisjoner av salgsinntekt («nettoomsetning») for forsikringsforetak, kredittinstitusjoner (banker og kredittforetak) og foretak etablert i tredjeland for å sikre en riktigere kategorisering etter størrelse av slike foretak. Utvalget anser at slike regler mest hensiktsmessig kan gis i forskrift. For å gjennomføre definisjonene som gjelder forsikringsforetak, banker og kredittforetak, foreslår utvalget en forskriftshjemmel i regnskapsloven § 1-5 trettende ledd for Finansdepartementet til å fastsette regler om beregningen av vilkårene for balansesum og salgsinntekter for enkelte regnskapspliktige. For å gjennomføre definisjonen som gjelder tredjelandforetak, foreslår utvalget en bestemmelse i regnskapsloven § 2-8 åttende ledd om at med salgsinntekter menes for tredjelandforetak som nevnt i bestemmelsen, inntektene slik de er definert av de regnskapsreglene som foretakets årsregnskap er utarbeidet etter.

Utvalget foreslår å innføre en definisjon av *foretak av allmenn interesse* i regnskapsloven § 1-6, i tråd med regnskapsdirektivet artikkel 2 nr. 1. Etter utvalgets vurdering er dette nødvendig når definisjonen av store foretak i regnskapsloven endres. Samtidig legger en slik definisjon til rette for en opprydding i bestemmelser i regnskapsloven med forskrifter som gjelder for noterte foretak, banker, kredittforetak og forsikringsforetak. Utvalget foreslår at følgende regnskapspliktige skal regnes som foretak av allmenn interesse (se også tabell 3.1):

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

Som *noterte foretak* skal regnes regnskapspliktige som har utstedt omsettelige verdipapirer som er

opptatt til handel på et regulert marked i EØS, jf. forslaget til § 1-6 annet ledd. Etter forslaget inkluderer definisjonen av foretak av allmenn interesse alle typer foretak som er regnskapspliktige etter regnskapsloven, og ikke bare de som omfattes av regnskapsdirektivet artikkel 1. Det vises til oversikten over denne forskjellen i kapittel 3.2.3.3. Dette kan få betydning for noterte foretak som ikke er allmennaksjeselskap, aksjeselskap, bank, kredittforetak eller forsikringsforetak.

For å gjennomføre regnskapsdirektivet artikkel 40, foreslår utvalget at foretak av allmenn interesse skal følge reglene for store foretak i regnskapsloven med mindre noe annet er fastsatt. 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. Utvalget har i kapittel 3.4 gitt en oversikt over bestemmelsene i regnskapsloven som skal gjelde for store foretak og nødvendige tilpasninger som følge av de nye definisjonene. Etter regnskapsdirektivet artikkel 19a og 29a, skal ikke alle foretak av allmenn interesse som er små og mellomstore foretak utarbeide bærekraftsrapportering. Disse kravene skal bare gjelde for små og mellomstore noterte foretak. Unoterte banker, kredittforetak og forsikringsforetak som er små eller mellomstore foretak, skal ikke regnes som store foretak etter reglene om bærekraftsrapportering. Utvalget foreslår derfor 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.

Morselskap skal fortsatt beregne størrelsesvilkårene på konsolidert grunnlag, men i tråd med regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 8 foreslår utvalget å åpne for at det i stedet kan foretas samlet beregning, uten eliminering av transaksjoner mellom selskapene i konsernet. Reglene om forsinket overgang mellom foretakskategoriene ved endring i balansesum, salgsinntekter eller antall ansatte, bør etter utvalgets vurdering justeres i samsvar med direktivet artikkel 3 nr. 10.

Utvalget foreslår nødvendige tekniske tilpasninger i de ulike bestemmelsene i regnskapsloven hvor størrelseskategoriene har betydning. Dette gjelder spesielt endringen av definisjonen av store foretak. Dette er nærmere omtalt i kapittel 3.4.1.

Det vil være nødvendig å gjøre tilsvarende tilpasninger i årsregnskapsforskriften for banker mv.

## 3.2 Foretak som omfattes av krav til bærekraftsrapportering

### 3.2.1 Gjeldende rett

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 etter definisjonen i regnskapsloven § 1-5. Dette omfatter allmennaksjeselskaper, foretak notert på regulert marked<sup>2</sup> og andre regnskapspliktige dersom det er fastsatt i forskrift. Definisjonen av store foretak i regnskapsloven er nærmere omtalt i kapittel 3.1.2.

Regnskapsloven § 3-3 c gjennomfører tidligere artikkel 19a og 29a i regnskapsdirektivet om plikt til å utarbeide en ikke-finansiell erklæring som ble innført i 2014 ved direktivet om ikke-finansiell rapportering (NFRD).<sup>3</sup> Regnskapsloven § 3-3 c har et videre virkeområde enn tidligere artikkel 19a og 29a i regnskapsdirektivet. Plikten til å utarbeide ikke-finansiell erklæring etter tidligere artikkel 19a, omfattet foretak av allmenn interesse som er store foretak etter definisjonen i direktivet og som på balansedagen har et gjennomsnittlig antall ansatte over 500. Foretak av allmenn interesse som er morselskap i et stort konsern og som på balansedagen har et gjennomsnittlig antall ansatte over 500 i konsernet, var pålagt å utarbeide en konsolidert ikke-finansiell erklæring for konsernet, jf. tidligere artikkel 29a.<sup>4</sup> Grensen på 500 ansatte i NFRD er ikke gjennomført i regnskapsloven § 3-3 c, og ikke alle allmennaksjeselskaper

<sup>2</sup> Noterte foretak – begrepsbruk: Etter regnskapsloven § 1-5 nr. 2 omfattes «regnskapspliktige hvis aksjer, andeler, grunnfondsbevis eller obligasjoner noteres på børs, autorisert markedsplass eller tilsvarende regulert marked i utlandet». Begrepsbruken er ikke i samsvar med den som i dag brukes i verdipapirlovgivningen. Autorisert markedsplass var definert i børsloven fra 2000 som ble opphevet i 2007. Utvalget legger til grunn at autorisert markedsplass i regnskapsloven § 1-5 nr. 2, samsvarer med definisjonen av regulert marked i verdipapirhandelloven § 2-7 nr. 4. Børs er et regulert marked med særskilt børskonsesjon, jf. verdipapirhandelloven § 2-7 nr. 7.

<sup>3</sup> Direktiv 2014/95/EU om ikke-finansiell rapportering (*Non-Financial Reporting Directive*, NFRD).

<sup>4</sup> Regnskapsdirektivet tidligere artikkel 19a og 29a er fortsatt gjeldende EØS-rett inntil CSRD innlemmes i EØS-avtalen.

er foretak av allmenn interesse. Videre er det flere typer foretak (selskapsformer mv.) som er regnskapspliktige etter regnskapsloven enn de som omfattes av regnskapsdirektivet.

Etter årsregnskapsforskriften for banker mv., skal banker og kredittforetak følge reglene for store foretak i regnskapsloven, inkludert plikten til å utarbeide redegjørelse om samfunnsansvar etter § 3-3 c. Etter forskriften gjelder dette også for finansieringsforetak, morselskap eller finansstiftelser som eier bank, kredittforetak eller finansieringsforetak, og for filialer av utenlandske kredittinstitusjoner og finansieringsforetak.

Årsregnskapsforskriften for forsikringsforetak pålegger ikke forsikringsforetakene å utarbeide redegjørelse om samfunnsansvar. De fleste forsikringsforetak vil likevel være omfattet av rapporteringskravene i regnskapsloven § 3-3 c fordi de definert som store foretak gjennom å være allmennaksjeselskap eller notert på regulert marked, eller fordi de inngår i et konsern hvor morforetaket utarbeider redegjørelse om samfunnsansvar.

Regnskapsloven gjelder for flere typer foretak enn regnskapsdirektivet, blant annet alle stiftelser, boligbyggelag og borettslag, og for samvirkeforetak, foreninger og enkeltpersonforetak over visse størrelsesgrenser, se regnskapsloven § 1-1 om virkeområde og § 1-2 om regnskapspliktige. Kravene til årsberetningen i regnskapsloven § 3-3a, inkludert opplysningskravene som gjelder bærekraftsforhold, gjelder for alle regnskapspliktige som ikke er små foretak.

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. Bestemmelsen trådte i kraft 1. januar 2023. Virkeområdet til disse direktivbestemmelsene ble endret med CSRD fra 5. januar 2023. 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, se kapittel 3.2.2.2. Det vil si at virkeområdet er uendret for regnskapsårene 2023 og 2024 (regnskapsår som avsluttes før 1. januar 2025). I denne perioden omfattes kun foretak som i utredningen her kalles NFRD-foretak. Det vises til nærmere omtale i kapittel 4.1.2.3.

### 3.2.2 Forventet EØS-rett

#### 3.2.2.1 Virkeområde etter størrelse

CSRD innfører nye bestemmelser om bærekraftsrapportering i regnskapsdirektivet, som erstatter tidligere artikkel 19a og 29a om ikke-finansiell erklæring. Bærekraftsrapporteringen på selskapsnivå skal etter regnskapsdirektivet ny artikkel 19a nr. 1 omfatte alle store foretak, samt små og mellomstore foretak som er notert på et regulert marked i EU/EØS og som ikke er mikroforetak.

Medlemsstatene er etter ny artikkel 29a nr. 1 ikke pålagt å kreve at noterte morselskap i små og mellomstore konsern skal utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet. Det er tilstrekkelig å kreve at noterte morselskap i små og mellomstore konsern skal utarbeide bærekraftsrapportering på selskapsnivå, jf. ny artikkel 19a nr. 1.

#### 3.2.2.2 Overgangsregler – trinnvis innføring

Det er gitt overgangsregler i CSRD artikkel 5 om at de nye rapporteringskravene i regnskapsdirektivet artikkel 19a og 29a innføres trinnvis, se tabell 3.2 i kapittel 3.2.3.2.

For at mindre og ikke-komplekse finansforetak, egenforsikringsforetak (captives) og egenforsikringsforetak som driver gjenforsikring skal omfattes av rapporteringspliktene er det en forutsetning at disse enten defineres som store foretak etter regnskapsdirektivet, eller er små eller mellomstore foretak etter regnskapsdirektivet som er notert på et regulert marked i EØS, og som ikke er mikroforetak. Det innebærer at mindre og ikke-komplekse finansforetak og egenforsikringsforetak først skal omfattes av rapporteringskravene for regnskapsår som starter 1. januar 2026, selv om foretaket oppfyller vilkårene for å defineres som et stort foretak etter regnskapsdirektivet.

Mindre og ikke-komplekse finansforetak er i finansforetaksloven § 1-5, jf. CRR/CRD-IV-forskriften § 2a annet ledd, definert i samsvar med kapitalkravsforskriften (forordning (EU) 575/2013, CRR) artikkel 4 nr. 1 punkt 145, og omfatter kredittinstitusjoner som holder seg innenfor 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 eienedelene 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. ny artikkel 19a nr. 7. Foretaket skal i så fall gi en kort erklæring i årsberetningen om hvorfor bærekraftsrapporteringen ikke ble gitt.

### 3.2.2.3 Virkeområde etter foretaksform mv.

Kravene til bærekraftsrapportering, som er tatt inn i regnskapsdirektivet med CSRD, 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, jf. EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10i annet ledd bokstav b. Partrederier, ansvarlige selskaper og kommandittselskaper er oppført i vedlegg II, jf. EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10i annet ledd bokstav c, og er omfattet av direktivet hvis alle selskapsdeltakerne som har ubegrenset ansvar er selskaper med begrenset ansvar.

Kravene til bærekraftsrapportering må også gjøres gjeldende for kredittinstitusjoner (banker mv.) og forsikringsforetak som er store foretak eller som er små eller mellomstore noterte foretak, selv om de ikke er selskaper oppført i vedlegg I eller II, jf. regnskapsdirektivet artikkel 1 nytt nr. 3.

Etter artikkel 1 nytt nr. 4 skal kravene til bærekraftsrapportering ikke gjelde for alternative investeringsfond (AIF) eller UCITS-fond, jf. offentliggjøringsforordningen (SFDR) artikkel 2 nr. 12 bokstav b og f.

Etter artikkel 1 nytt nr. 5 gjelder de særskilte kravene til bærekraftsrapportering for tredjelandforetak i nye artikler 40a til 40d for filialer av utenlandske foretak som har en tilsvarende foretaksform som de som omfattes av artikkel 1 nr. 1.

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

## 3.2.3 Utvalgets forslag

### 3.2.3.1 Virkeområde etter størrelse

Med endringene i CSRD er virkeområdet for kravene til bærekraftsrapportering i regnskapsdirektivet artikkel 19a og 29a endret, sammenlignet med kravene til redegjørelse om samfunnsansvar etter regnskapsloven § 3-3 c. Regnskapsloven § 3-3 c gjelder for allmennaksjeselskaper, noterte foretak, banker, kredittforetak, finansieringsforetak, morselskap eller finansstiftelser som eier bank, kredittforetak eller finansieringsforetak, og for filialer av utenlandske kredittinstitusjoner og finansieringsforetak. Datterselskaper er unntatt hvis morselskapet har gitt en redegjørelse for konsernet. Beregninger som SSB har gjort for utvalget indikerer at denne redegjørelsesplikten omfatter om lag 300–350 norske foretak. Kravet i § 3-3 c tiende ledd om rapportering etter taksonomiforordningen artikkel 8, gjelder for de foretakene som skal utarbeide bærekraftsrapportering etter regnskapsdirektivet. Dette omfatter store foretak etter direktivets definisjon, som er foretak av allmenn interesse og som på balansedagen har et gjennomsnittlig antall ansatte over 500 i regnskapsåret («NFRD-foretak»), og vil utvides når endringene som følger av CSRD får effekt. Datterselskaper er på samme måte unntatt hvis morselskapet har rapportert for konsernet. SSBs beregninger indikerer at denne plikten per i dag omfatter om lag 50 norske foretak.

De nye kravene til bærekraftsrapportering i regnskapsdirektivet artikkel 19a og 29a, må som et minimum gjøres gjeldende for store foretak etter direktivets definisjon, og for små og mellomstore noterte foretak. Mikroforetak er unntatt. Beregningene som SSB har gjort for utvalget indikerer at nye krav til bærekraftsrapportering i samsvar med minstekravene, vil omfatte om lag 2 100 norske foretak når overgangsperiodene som er omtalt i kapittel 3.2.3.2 er utløpt, se tabell 3.2.

Investorer, långivere, banker, andre kreditorer, forsikringsgivere mv. har nytte av å vurdere finansiell risiko knyttet til bærekraft. Finansforetakene vil for eksempel ha behov for taksonomiinformasjon for å beregne andelen utlån eller investeringer som går til bærekraftige aktiviteter, slik de er definert etter taksonomiforordningen med utfyllende forordninger. Andelen omtales gjerne som en grønn brøk. Etter de utfyllende reglene om taksonomirapportering i kommisjonsforordning (EU) 2021/2178 kan finansforetakene kun regne med eksponeringer mot rapporteringspliktige foretak i telleren når de beregner den grønne brøken. EU-kommisjonen skal etter forordningen

artikkel 9 nr. 1, innen 30. juni 2024 vurdere om også eksponeringer mot andre foretak skal kunne tas med i telleren i beregningen av den grønne brøken.

I noen grad vil brukergruppene i finanssektoren kunne påvirke eller kreve at foretak som ikke har plikt til det etter loven, utarbeider bærekraftsrapportering eller gir taksonomiinformasjon på frivillig grunnlag. Muligheten til å få pålitelig bærekraftsinformasjon antas imidlertid å være vesentlig bedre med et lovkrav. Pressen, sivilsamfunnet og andre kan bruke bærekraftsinformasjon til å påvirke foretakene til å bli mer bærekraftige. Disse brukergruppene har begrenset mulighet til å kreve frivillig bærekraftsrapportering. Bærekraftsinformasjon, herunder informasjon om foretaks klimagassutslipp, vil også være nyttig for politiske beslutningstakere og for andre nasjonale myndigheter, som miljømyndigheter. Nyttens av relevant og pålitelig bærekraftsinformasjon for ulike brukergrupper, kan derfor tilsi et videre virkeområde enn minimumskravene etter CSRD.

Hensynet til mest mulig like regler som i andre EØS-stater, tilsier etter utvalgets syn at direktivkravene kun gjøres gjeldende for de foretakene hvor dette er et krav etter CSRD. Etter utvalgets vurdering tilsier hensynene til europeisk harmonisering og gradvis innføring av mer omfattende krav til bærekraftsrapportering, at de nye kravene til bærekraftsrapportering innføres for store foretak og for små og mellomstore noterte foretak i tråd med minimumskravene i CSRD. I vurderingen har utvalget lagt vekt på at både innholdet i, og virkeområdet for, kravene til bærekraftsrapportering utvides betydelig med de nye bestemmelsene i regnskapsdirektivet artikkel 19a og 29a og overgangsreglene i CSRD artikkel 5, sammenlignet med de gjeldende kravene til redegjørelse om samfunnsansvar i regnskapsloven § 3-3 c.

Videre tilsier hensynet til å begrense kostnadene med å utarbeide rapporteringen, etter utvalgets vurdering at de nye kravene til bærekraftsrapportering innføres for store foretak og for små og mellomstore noterte foretak i tråd med minimumskravene i CSRD. Dette gjelder selv om kostnadsbildet ikke er helt ensidig. Kostnadene ved å utarbeide rapporteringen kan således i noen grad kompenseres ved at det blir mindre behov for å

fremskaffe og gi denne typen informasjon på andre måter, se også kapittel 7. Rapporteringen kan gi lavere finansieringskostnader ved at risikoen for investorer og långivere kan bli redusert når de får bedre og sikrere informasjon. Det innføres forenklete standarder om bærekraftsrapportering for små og mellomstore foretak for å begrense kostnadene med å utarbeide bærekraftsrapportering for mindre foretak.

For å gjennomføre regnskapsdirektivet ny artikkel 19a nr. 1, foreslår utvalget i regnskapsloven ny § 2-3 første ledd at kravene til bærekraftsrapportering på selskapsnivå skal gjelde for store foretak og for små og mellomstore noterte foretak. Mikroforetak unntas. Små og mellomstore foretak av allmenn interesse skal ellers følge reglene for store foretak. I samsvar med direktivet foreslår utvalget i regnskapsloven endret § 1-6 fjerde ledd at dette ikke skal gjelde for plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering. Blant små og mellomstore foretak av allmenn interesse, er det kun noterte foretak som må rapportere. Rapporteringspliktene omfatter ikke unoterte små og mellomstore banker, kredittforetak og forsikringsforetak. Det vises også til forslagene til nye definisjoner av store foretak, mellomstore foretak, små foretak og mikroforetak i regnskapsloven endret § 1-5, og til definisjonen av noterte foretak i endret § 1-6 annet ledd, jf. tabell 3.1.

Utvalget viser til at morselskap i små og mellomstore konsern som er noterte foretak, etter regnskapsdirektivet ny artikkel 29a nr. 1 er fritatt fra å utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet. Hensynet til mest mulig relevant og dekkende bærekraftsrapportering for alle noterte foretak, kan tilsi at det bør utarbeides bærekraftsrapportering som dekker hele konsernet også i små og mellomstore konserner. Utvalget mener imidlertid at det også for denne gruppen bør legges mest vekt på de ovenfor nevnte hensynene som taler for innføring i samsvar med minstekravene i direktivet.

For å gjennomføre regnskapsdirektivet ny artikkel 29a nr. 1, foreslår utvalget at kravene til konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet bare skal gjelde for morselskap i store konsern, jf. forslaget til regnskapsloven ny § 2-3 annet ledd og forslaget til definisjon av store konsern i regnskapsloven endret § 1-5 syvende ledd.

Tabell 3.2 Trinnvis innføring av rapporteringskrav

Kategori	Rapporteringsplikt fra regnskapsår som starter på eller etter	Rapporteringsstandard	Cirka antall norske foretak <sup>1</sup>
<i>Store foretak</i>			
i. Foretak av allmenn interesse som har flere enn 500 ansatte («NFRD-foretak»)	1. januar 2024	ESRS	50
ii. Andre enn de som er nevnt under punkt i. og iii.	1. januar 2025	ESRS	1 950
iii. Som er mindre og ikke-komplekse finansforetak <sup>2</sup> , egenforsikringsforetak <sup>3</sup> (captive) eller egenforsikringsforetak for gjenforsikring <sup>4</sup>	1. januar 2026	ESRS-SMB	-
<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 til regnskapsår som starter før 1. januar 2028 <sup>5</sup>	ESRS-SMB	70
v. Andre enn de som er nevnt under punkt iv.	Ingen rapporteringsplikt	VSRS <sup>6</sup>	-
<i>Svært små foretak</i>	Ingen rapporteringsplikt	-	-
<i>Morselskap i store konsern</i>			
vi. Foretak av allmenn interesse som har flere enn 500 ansatte i konsernet	1. januar 2024	ESRS	Inkl. i antall store foretak
vii. Andre enn de som er nevnt under punkt vi. Og viii.	1. januar 2025	ESRS	Inkl. i antall store foretak
viii. Som er mindre og ikke-komplekse finansforetak, egenforsikringsforetak (captive) eller egenforsikringsforetak for gjenforsikring	1. januar 2026	ESRS-SMB	-
<i>Morselskap i små og mellomstore konsern</i>			
ix. som er notert på regulert marked i EØS og som ikke er mikroforetak	Kun rapporteringsplikt på selskapsnivå	ESRS-SMB	Inkl. i antall små og mellomstore foretak
x. andre enn de nevnt under punkt ix.	Ingen rapporteringsplikt	VSRS	-
<i>Utenlandske foretak (utenfor EØS)</i>	1. januar 2028	ESRS-filialer	-

<sup>1</sup> Statistisk Sentralbyrå (SSB) har gjort beregninger for utvalget som indikerer antall foretak som vil omfattes av de nye kravene til bærekraftsrapportering fra ulike tidspunkter slik det er angitt i tabell 3.2 og andre steder i kapittel 3 og 7. Det er tatt hensyn til at datterselskaper, bortsett fra datterselskaper som er store noterte foretak, er unntatt fra plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering hvis morselskapet utarbeider konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet. I tråd med utvalgets forslag (flertallet) om virkeområde etter foretakstype, inkluderer tallene kun foretakstyper som omfattes av CSRD og ikke alle foretakstyper som er regnskapspliktige, jf. kapittel 3.2.3.3. Ved beregningen er det ikke tatt høyde for at store foretak som er mindre og ikke-komplekse finansforetak eller egenforsikringsforetak, først skal rapportere fra 2026. Konserninterne salg og fordringer mv. er inkludert ved beregning av antall foretak i kategorien store foretak. Dette tilsier at antallet i beregningen er større enn det reelle antallet. På den annen side er ikke tall fra datterselskaper i utlandet tatt med i beregning. Samlet sett antar utvalget at det reelle antallet store foretak er noe lavere enn det som er beregnet. Metodiske utfordringer gjør at det også ellers er noe usikkerhet knyttet til tallene.

- 2 Jf. definisjon i finansforetaksloven § 1-5 (11) og definisjon i kapitalkravsforordningen (2013/575) artikkel 4 nr. 1 punkt 145 (som endret ved forordning 2019/876).
- 3 Slik de er definert i Solvens II-direktivet artikkel 13 punkt 2.
- 4 Slik de er definert i Solvens II-direktivet artikkel 13 punkt 5.
- 5 Små og mellomstore noterte foretak kan frem til regnskapsår som starter før 1. januar 2028 likevel velge å ikke ta inn bærekraftsrapportering i årsberetningen, dvs. regnskapsåret 2027 for de som ikke har avvikende regnskapsår. Foretaket skal i så fall gi en kort erklæring i årsberetningen om hvorfor bærekraftsrapporteringen ikke ble gitt.
- 6 Det følger ikke eksplisitt av CSRD, men det er forventet at EFRAG vil foreslå ikke-bindende rapporteringsstandarder for unoterte små og mellomstore foretak («Voluntary Sustainability Reporting Standards», VSRS). Behovet for slike standarder er identifisert i Europakommisjonens konsekvensutredning i forbindelse med forslaget til CSRD.

Kilde for tallene: SSB og utvalgets egne beregninger

Tabell 3.3 Foretak med rapporteringsplikt etter regnskapsloven § 3-3 c og rapporteringsplikt etter CSRD

Underlegges rapporteringsplikt etter CSRD for regnskapsår som starter på eller etter 1. januar 2024	I underkant av 50 foretak
Underlegges rapporteringsplikt etter CSRD, men ikke for regnskapsår som starter på eller etter 1. januar 2024 men før 1. januar 2025	I underkant av 100 foretak
Underlegges rapporteringsplikt etter CSRD, men ikke for regnskapsår som starter på eller etter 1. januar 2025 men før 1. januar 2028	Mellom 50 og 100 foretak
Underlegges ikke rapporteringsplikt etter CSRD	I overkant av 100 foretak

Tabell 3.3 er utarbeidet på grunnlag av beregninger som SSB har utført for utvalget, og gir en indikasjon på hvordan «§ 3-3 c-pliktige» foretak vil underlegges plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter CSRD fra ulike regnskapsår slik det er fastsatt i overgangsreglene.

### 3.2.3.2 Overgangsregler – trinnvis innføring

Utvalget legger til grunn at CSRD tillater at kravene til å utarbeide bærekraftsrapportering innføres tidligere enn minstekravene i CSRD artikkel 5 om trinnvis innføring. Utvalget legger videre til grunn at det er pliktig å gjennomføre regnskapsdirektivet ny artikkel 19a nr. 7 og 29a nr. 7 om at små og mellomstore noterte foretak skal kunne beslutte ikke å ta inn bærekraftsrapporteringen i årsberetningen for regnskapsår som starter før 1. januar 2028. Utvalget mener, i tråd med begrunnelsen i kapittel 3.2.3.1, at de nye kravene til bærekraftsrapportering bør innføres i samsvar med trinnene i CSRD artikkel 5, og ikke tidligere.

For å gjennomføre CSRD artikkel 5 og regnskapsdirektivet ny artikkel 19a nr. 7 og 29a nr. 7 foreslår utvalget overgangsregler om at de nye kravene til bærekraftsrapportering innføres trinnvis slik det er angitt i tabell 3.2. Det vises til forslaget til overgangsregel i lovforslaget del XII nr. 2.

Forskjell i virkeområdet for rapporteringsplikten etter regnskapsloven § 3-3 c og CSRD, medfører at enkelte av de foretakene som per i dag må utarbeide redegjørelse om samfunnsansvar etter 3-3 c, ikke vil være underlagt krav om å utarbeide bærekraftsinformasjon for ett eller flere av regnskapsårene i perioden 2024-2025, med mindre det fastsettes nærmere overgangsregler. Små og mellomstore «§ 3-3 c-pliktige» foretak som ikke er

notert på et regulert marked, vil ikke underlegges rapporteringsplikt etter CSRD overhodet. Det vises til beskrivelsen av virkeområdet for regnskapsloven § 3-3 c i kapittel 3.2.3.1 og virkeområdet for CSRD med overgangsregler i tabell 3.2. Tabell 3.3 angir hvor mange av de «§ 3-3 c-pliktige» foretakene som underlegges rapporteringsplikt etter CSRD fra ulike perioder.

Utvalget har vurdert om det bør gis overgangsregler som sikrer at foretak som er underlagt krav om rapportering etter regnskapsloven § 3-3 c i dag, ikke får fritak fra plikt til å rapportere bærekraftsinformasjon for ett eller flere av regnskapsårene i perioden 1. januar 2024 – 1. januar 2028. Utvalget har vurdert følgende alternativer i den forbindelse:

- At «§ 3-3 c-pliktige» foretak pålegges å utarbeide bærekraftsrapportering i den perioden hvor de ikke har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter overgangsreglene om trinnvis innføring i CSRD artikkel 5 nr. 2 første ledd.
- At «§ 3-3 c-pliktige» foretak pålegges å fortsette å utarbeide redegjørelse om samfunnsansvar etter reglene i regnskapsloven § 3-3 c i den perioden hvor de ikke har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter overgangsreglene om trinnvis innføring.
- At «§ 3-3 c-pliktige» foretak ikke pålegges rapporteringsplikt i den perioden hvor de ikke har

plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter overgangsreglene om trinnvis innføring.

I vurderingen har utvalget lagt vekt på at rapporteringskravene etter CSRD er langt mer omfattende enn kravene som følger av regnskapsloven § 3-3 c, og at foretakene bør gis tilstrekkelig tid til å tilpasse seg de nye kravene. Selv for store foretak som allerede rapporterer bærekraftsinformasjon, vil det kunne være krevende å tilpasse seg de mer omfattende rapporteringspliktene etter CSRD. I fortalen til CSRD avsnitt 21 er senere innføring av kravene til bærekraftsrapportering for små og mellomstore noterte foretak, begrunnet i at disse foretakene antas å ha mer begrensede ressurser samtidig som de er hardt rammet av konsekvensene av pandemien. Ved å gi en lengre omstillingsperiode, vil de kunne dra nytte av erfaringene som gjøres fra de større foretakene. I tillegg skal de forenklede standardene for bærekraftsrapportering for små og mellomstore bedrifter først fastsettes av EU-kommisjonen innen 30. juni 2024. Utvalget mener derfor at foretakene ikke bør pålegges å følge rapporteringskravene etter CSRD tidligere enn det som følger av direktivet. Utvalget foreslår at «§ 3-3 c-pliktige» foretak ikke pålegges å utarbeide bærekraftsrapportering etter de nye reglene som gjennomfører CSRD i perioden fra disse reglene trer i kraft og regnskapsloven § 3-3 c oppheves, til de får rapporteringsplikt etter overgangsreglene om trinnvis innføring.

Utvalget anser videre at hensynet til å unngå dobbeltarbeid med gamle rapporteringskrav og samtidig tilpasning til nye krav, og i tillegg hensynet til å unngå kompliserte overgangsordninger, tilsier at «§ 3-3 c-pliktige» foretak heller ikke pålegges å utarbeide redegjørelse om samfunnsansvar etter regnskapsloven § 3-3 c i overgangsperioden. Utvalget legger også noe vekt på at perioden med en «pause» i rapporteringsplikten for flere foretak kun vil være på ett regnskapsår. Utvalget mener uansett at de «§ 3-3 c-pliktige» foretakene som faller helt utenfor de nye reglene som gjennomfører CSRD, ikke bør pålegges fortsatt rapporteringsplikt.

### 3.2.3.3 Virkeområde etter type foretak

Tabell 3.4 angir de foretakstypene mv. som er regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2, hvilke av de regnskapspliktige som etter regnskapsdirektivet artikkel 1 må underlegges krav til bærekraftsrapportering hvis de oppfyller størrel-

seskriteriene og hvilke av de regnskapspliktige som ikke er omfattet av direktivet.

Følgende foretak er regnskapspliktige etter regnskapsloven og etter særskilte bestemmelser i andre lover (jf. regnskapsloven § 1-2 nr. 12):<sup>5</sup>

- Helseforetak – helseforetaksloven § 43
- Private universiteter og høyskoler – universitets- og høyskoleloven § 8-7
- Interkommunale selskaper – IKS-loven § 27
- Bygdeallmenning som driver næringsvirksomhet – bygdeallmenningsloven § 3-10
- Kommunalt eid havn som skal følge regnskapsloven – havne- og farvannsloven § 32
- Studentsamskipnader – studentsamskipnadsloven § 7
- Innovasjon Norge – lov om Innovasjon Norge § 33
- Norges Bank – sentralbankloven § 4-3 – Finansdepartementet kan fastsette særskilte regler
- Statens investeringsfond for næringsvirksomhet i utviklingsland (NORFUND) – Norfundloven § 25
- Folketrygdfondet – folketrygdfondloven § 12 – Finansdepartementet kan fastsette særskilte regler
- Statens finansfond – lov om statens finansfond § 6 – Finansdepartementet kan fastsette særskilte regler
- Den norske kirke og sokn – trossamfunnsloven § 14 – Barne- og familiedepartementet kan fastsette særskilte regler
- Advokatforetak – advokatloven § 42 (ikke i kraft) – Justis- og beredskapsdepartementet kan fastsette særskilte regler

### Foretakstyper som omfattes av CSRD

For å gjennomføre regnskapsdirektivet artikkel 1 nr. 1 og nytt nr. 3, slik bestemmelsen er endret ved CSRD, må de nye kravene til bærekraftsrapportering gjøres gjeldende for følgende foretakstyper:

- Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper
- Partrederier, ansvarlige selskaper og kommandittselskaper hvor alle deltakerne som har ubegrenset ansvar, er aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper eller tilvarende utenlandske selskaper
- Banker og kredittforetak (kredittinstitusjoner) og forsikringsforetak, uavhengig av selskapsform

<sup>5</sup> Oversikten er basert på en gjennomgang som utvalget har gjort. Oversikten er ikke nødvendigvis uttømmende.



Tabell 3.4 Virkeområde etter type foretak for EU-reglene om bærekraftsrapportering sett opp mot de regnskapspliktige etter regnskapsloven

Rad	Foretakstype	Regnskapsloven § 1-2 første ledd	Regnskapsdirektivet artikkel 1
1	Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper	Nr. 1 og 2	Nr. 1 (a), jf. EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10i annet ledd bokstav b
2	<i>Partrederier, ANS og KS hvor alle deltakerne har begrenset ansvar</i> Partrederier, ansvarlige selskaper og kommandittselskaper hvor alle deltakerne som har ubegrenset ansvar, er aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper eller tilvarende utenlandske selskaper	Nr. 4	Nr. 1 (b), jf. EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10i annet ledd bokstav c
3	<i>Andre ANS og KS mv.</i> Andre selskaper som definert i selskapsloven § 1-2 første ledd bokstav a enn de som er nevnt i rad 2 – størrelsesgrense. Interkommunale selskaper er unntatt.	Nr. 4	Ikke omfattet
4	<i>Gjensidige forsikringsselskaper mv.</i> Forsikringsforetak, selv om de ikke er AS eller ASA, jf. forsikringsregnskapsdirektivet (direktiv 91/674/EØF) artikkel 2 nr. 1	Nr. 5	Nr. 3 (a)
5	<i>Sparebanker mv.</i> Kredittinstitusjoner, selv om de ikke er AS eller ASA, jf. definisjonen i CRR-forordningen (forordning (EU) 575/2013) artikkel 4 nr. 1 (1)	Nr. 5	Nr. 3 (b)
6	Verdipapirfond inkludert UCITS	Nr. 6	UCITS skal unntas, jf. Nr. 4
7	Alternative investeringsfond (AIF)	Nr. 1, 2, 6	AIF skal unntas, jf. Nr. 4
8	<i>Andre tilsynspliktige foretak</i> Foretak som det føres tilsyn med etter finanstilsynsloven § 1	Nr. 5	Kun hvis de er omfattet av rad 1, 2, 4 eller 5
9	Statsforetak	Nr. 3	Ikke omfattet
10	Samvirkeforetak og økonomiske foreninger	Nr. 7	Ikke omfattet
11	Boligbyggelag, borettslag og eierseksjonssameier med minst 21 seksjoner	Nr. 8	Ikke omfattet
12	<i>Foreninger, klubber og lag</i> Foreninger som ikke er økonomiske foreninger – størrelsesgrense	Nr. 9	Ikke omfattet
13	Stiftelser	Nr. 10	Ikke omfattet
14	Enkeltpersonforetak – størrelsesgrense	Nr. 11	Ikke omfattet
15	<i>Regnskapsplikt etter særlov</i> Foretak som etter særskilt bestemmelse i eller i medhold av lov har regnskapsplikt etter regnskapsloven	Nr. 12	Ikke omfattet
16	<i>Filialregnskapsplikt</i> Utenlandsk foretak som utøver eller deltar i virksomhet her i riket eller på norsk kontinentalsokkel, og som er skattepliktig til Norge etter norsk intern lovgivning	Nr. 13	Delvis omfattet, jf. artikkel 40a om filialer av tredjelandsforetak

### *Foretakstyper som ikke omfattes av CSRD*

Utvalget har vurdert om de nye kravene til bærekraftsrapportering bør avgrenses til de foretakstypene som må pålegges bærekraftsrapportering etter CSRD, eller om de nye kravene til bærekraftsrapportering bør følge de foretakstypene som er regnskapspliktige etter regnskapsloven. Størrelsesgrensene som er omtalt i kapittel 3.2.3.1 skal uansett gjelde. De foretakstypene som omfattes, skal kun pålegges bærekraftsrapportering hvis de er store foretak eller hvis de er små eller mellomstore foretak med verdipapirer notert på et regulert marked i EØS.

Omfanget av regnskapsplikt etter regnskapsloven for andre typer foretak enn de som er omfattet av regnskapsdirektivet, ble vurdert ved vedtakelsen av regnskapsloven i 1998 og ved senere endringer i regnskapsplikten. Det vises til gjennomgangen av disse vurderingene i Regnskapspliktutvalgets utredning i NOU 2015: 10 om lov om regnskapsplikt kapittel 10.1. Regnskapspliktutvalget fremhever brukernytten spesielt for investorer, eiere, kreditorer og eksterne profesjonelle rådgivere (kredittvurderingsbyråer mv). I tillegg fremheves allmennheten og offentligheten som viktige brukergrupper, inkludert lokalsamfunn, ansatte, informasjon til statistisk bruk og foretakets konkurrenter. I utredningen blir det påpekt at en vidt definert regnskapsplikt bidrar til å tilfredsstille mange av disse ønskene om informasjonstilgang, men at det er vanskelig å ha en bestemt mening om hva som er samfunnsøkonomisk optimal grad av åpenhet om foretakenes forretningsforhold (utredningen kapittel 10.1.6). Regnskapspliktutvalgets vurderinger er også relevante for bærekraftsrapportering.

Regnskapsloven § 3-3 c om redegjørelse om samfunnsansvar ble innført ved en lovendring i 2013. Virkeområde etter type foretak ble vurdert i Prop. 48 L (2012–2013) kapittel 2.5.1.3:

«Departementet mener som arbeidsgruppen at plikt til å rapportere samfunnsansvar bør avgrenses til foretak som er regnskapspliktige etter regnskapsloven. Videre slutter departementet seg til at små foretak bør unntas, og at rapporteringsplikten i tråd med utkastet fra arbeidsgruppen bare bør legges på foretak som er store i regnskapslovens forstand. Dette vil gi en regelteknisk enkel avgrensning, og innebærer at plikten vil påhvile allmennaksjeselskaper, foretak med verdipapirer notert på regulert marked samt andre foretak dersom det er bestemt i forskrift fastsatt av departe-

mentet. En slik forskrift er som nevnt forskrift 16. desember 1998 nr. 1240 om årsregnskap m.m. for banker, finansieringsforetak og morselskap for slike. Forslaget innebærer ellers bl.a. at offentlige virksomheter som ikke er regnskapspliktige etter reglene for store foretak i regnskapsloven, ikke blir pålagt krav til rapportering om samfunnsansvar.»

Brukergruppens behov har blitt vurdert på nytt i forbindelse med at det utarbeides nye standarder for rapportering av bærekraftsinformasjon. Brukergruppens behov er definert på noe ulike måter i mandatene til de to sentrale standardsetterne som nå utarbeider standarder for bærekraftsrapportering. International Sustainability Standards Board (ISSB) under IFRS Foundation har fokus på investorenes behov for bedre opplysninger om bærekraft. EFRAG skal i henhold til sitt mandat for utarbeidelsen av de europeiske standardene for bærekraftsrapportering dekke informasjonsbehovene til en vesentlig videre brukergruppe. Se omtale i kapittel 2.6.1.3.

Hensynet til investorenes behov for informasjon for å kunne ta mer bærekraftige investeringsbeslutninger, er sentralt. Investeringene er utsatt for risiko knyttet til bærekraftsforhold. Investorene har i økende grad behov for pålitelig informasjon om hvordan bærekraftsforhold påvirker risiko og muligheter for avkastning på sine investeringer (bærekraftsrisiko). Investorhensynet har særlig betydning for foretak med noterte verdipapirer. De aller fleste regnskapspliktige med noterte verdipapirer, er blant foretakstypene som er omfattet av direktivet. Utlån er også utsatt for bærekraftsrisiko, og banker og andre långivere vil ha et tilsvarende behov for informasjon om bærekraftsforhold fra foretak som investorer i noterte verdipapirer. Dette behovet forsterkes av regulering som skal gi insentiver til å lånefinansiere bærekraftig virksomhet. Utvalget legger til grunn at de foretakstypene som omfattes av direktivet i større grad vil være lånefinansierte enn andre regnskapspliktige, uten at det er noe entydig skille her.

CSRD fremhever imidlertid også informasjonsbehovet for andre brukergrupper enn investorer og långivere har også hatt stor betydning for CSRD, jf. fortalen i CSRD avsnitt 9:

«[...]The first group of users consists of investors, including asset managers, who want to better understand the risks and opportunities that sustainability issues pose for their investments and the impacts of those investments on

people and the environment. The second group of users consists of civil society actors, including non-governmental organisations and social partners, which wish to better hold undertakings to account for their impacts on people and the environment. Other stakeholders might also make use of sustainability information disclosed in annual reports, in particular to foster comparability across and within market sectors.»

Andre brukergrupper enn investorer og långivere har i hovedsak behov for informasjon om hvordan virksomheten påvirker bærekraftsforhold. Foretakenes påvirkning på bærekraftsforhold avhenger av arten og størrelsen på virksomheten, og i utgangspunktet ikke av foretakstypen. Det er i mindre grad relevant å skille mellom de foretakstypene som omfattes av direktivet og andre regnskapspliktige når det gjelder behovet for informasjon om foretakenes påvirkning på bærekraftsforhold enn for informasjon om bærekraftsrisiko.

Utvalgets standpunkt om at virkeområdet etter størrelsen på foretakene bør følge minimumskravene etter CSRD, er begrunnet i hensynene til mest mulig like regler som i andre EØS-stater, gradvis innføring av mer omfattende krav til bærekraftsrapportering og begrensning av kostnadene med å utarbeide rapporteringen. Etter utvalgets vurdering har disse hensynene størst vekt for vurderingen av virkeområdet etter størrelse, men kan også tilsi at virkeområdet avgrenses til de foretakstypene som må pålegges bærekraftsrapportering etter CSRD.

Utvalget anser at skillet mellom regnskapspliktige som typisk driver næringsvirksomhet og de som ikke gjør det, er relevant for plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering. Alminnelige stiftelser og ikke-økonomiske foreninger har typisk andre formål enn å anvende ressurser for økonomisk vinning. Etter utvalgets syn er dette forhold som kan tilsi at det ikke vil være forholdsmessig å pålegge spesielt disse foretakstypene bærekraftsrapportering etter forslaget.

Utvalget har delt seg i et flertall og et mindretall i spørsmålet om plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter foretakstype. Flertallet, *medlemmene Truyen, Ellefsen, Møland, Nygaard, Remøy, Sigurdson, Solem, Stray og Vidjeland*, mener at det er grunn til å være tilbakeholdne med å gå lenger enn det direktivet krever ved innføringen av nye og omfattende krav til bærekraftsrapportering. Flertallet viser her til vurderingen i kapittel 3.2.3.1 hvor utvalget kommer til at virkeområdet etter størrelsen på foretakene bør følge

minimumskravene etter CSRD. Dette er begrunnet i hensynene til mest mulig like regler som i andre EØS-stater, gradvis innføring av mer omfattende krav til bærekraftsrapportering og begrensning av kostnadene med å utarbeide rapporteringen. Flertallet mener at dette også tilsier at virkeområdet begrenses til minstekravet etter CSRD også når det gjelder de foretakstypene som skal ha rapporteringsplikt. Det vil være fornuftig å vinne erfaring med de nye kravene til bærekraftsrapportering før virkeområdet eventuelt utvides til andre foretakstyper enn de som må omfattes etter direktivet. Flertallet legger vekt på at investorhensynet har større betydning for de foretakstypene som omfattes av direktivforpliktelsene, enn for de regnskapspliktige som ikke omfattes. Dette gjør etter flertallets syn at en eventuell innføring av de nye kravene til bærekraftsrapportering vil være svakere begrunnet for de foretakstypene som ikke omfattes av direktivforpliktelsene enn for de som omfattes.

Flertallet mener at det kun bør lovfestes plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter de nye reglene for de foretakstypene som må omfattes etter direktivet. Etter flertallets syn vil det være en bedre løsning å kunne vurdere behovet for å utvide virkeområdet til andre regnskapspliktige når vi har mer erfaring, enn å lovfeste dette nå. Videre vil avveiningen av kostnader og nytte ikke være den samme for de ulike regnskapspliktige foretakstypene som ikke omfattes av direktivforpliktelsene. Flertallet anser for eksempel at det vil kunne være uheldig å pålegge store ideelle foreninger og stiftelser å bruke av sine midler til å dekke kostnader til utarbeidelse og attestasjon av bærekraftsrapportering. Det kan derfor være behov for å vurdere innføring av rapporteringsplikt særskilt for hver foretakstype.

Flertallet foreslår ut fra dette at plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering lovfestes for de foretakstypene som omfattes av direktivforpliktelsene etter CSRD, det vil si aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper, ansvarlige selskaper og kommandittselskaper hvis alle deltakerne som har ubegrenset ansvar er selskaper med begrenset ansvar, banker, kredittforetak og forsikringsforetak. Flertallet foreslår en hjemmel for Finansdepartementet til å utvide virkeområdet til andre regnskapspliktige ved forskrift. Det vises til forslaget til regnskapsloven ny § 1-2 a.

*Medlemmene Lund og Rikheim* legger avgjørende vekt på at regnskapsplikt etter norsk lovgivning generelt gjelder for en lang rekke typer foretak, og ikke er avgrenset til aksje- og allmennaksjeselskaper og andre typer selskaper som nevnt i

vedlegg til regnskapsdirektivet. Dette gjelder også for de fleste gjeldende reglene om rapportering av bærekraftsforhold. Virkeområdet for bærekraftsrapportering etter nye regler bør i utgangspunktet også følge dette systemet, men avgrenset i tråd med de nye direktivreglene ut fra størrelse og om foretaket har utstedt noterte verdipapirer. En slik hovedregel bør kombineres med en unntakshjemmel, slik at det i forskrift kan fastsettes enten unntak fra, eller enklere rapporteringskrav for, visse typer regnskapspliktige som faller utenfor direktivreglene, men innenfor de norske lovreglene. Eventuelle unntak eller forenklinger bør i tilfelle kunne begrunnes med at kostnadene ved bærekraftsrapportering i tråd med hovedreglene vil bli for høye sammenlignet med antatt nytte av rapporteringen.

*Medlemmene Brandsås og Dalheim Eriksen* slutter seg i det vesentlige til forslaget til medlemmene Lund og Rikheim. Disse medlemmene vil i tillegg påpeke at bærekraftsrapportering er et viktig verktøy for å nå målene i Paris-avtalen. Det er foretakenes aktivitet som avgjør brukernytten og ikke om de er organisert i den ene eller andre foretaksformen. Størrelse er et mer relevant mål på aktiviteten enn foretaksform. Disse medlemmene legger vekt på at virksomheten i de store regnskapspliktige foretakene som ikke omfattes av direktivforpliktelsene, påvirker bærekraftsforhold i samme omfang som de foretakene som omfattes. Samtidig er det stor variasjon mellom foretakene. Et foretak med et lite fotavtrykk kan utarbeide mindre omfattende bærekraftsrapportering enn foretak med et betydelig fotavtrykk.

Disse medlemmene vil peke på at avgrensningen i regnskapsdirektivet til visse typer foretak, er gjort for å gjøre det mulig å enes om felles regnskapsregler i EU og ikke ut fra en avveining av kostnadene for foretakene og informasjonsbehovet til brukerne av rapporteringen. Harmonisering av rapporteringskravene ut over dette har i praksis ikke vært mulig å få til. I norsk lovgivning har man valgt å ha åpenhet og offentlighet om foretakenes virksomhet uavhengig av foretaksform. Plikten til å utarbeide årsregnskap og gjøre dette offentlig tilgjengelig er således mer omfattende enn det som følger av EUs direktiver og EØS-forpliktelsene.

Det er foreløpig ikke klart i hvilken grad øvrige EØS-stater vil begrense plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering kun til de foretakstypene som er omfattet av CSRD. Næringsdepartementet i Finland foreslo i et høringsutkast fra mars 2023, at rapporteringspliktene skal gjelde også for finske andelslag: «På så sätt förblir den

information som ska offentliggöras för intressentgrupperna enhetlig oberoende av den juridiska formen för den affärsverksamhet som bedrivs.»<sup>6</sup> Disse medlemmene mener at vi bør ta en slik tilnærming også i Norge.

Disse medlemmene mener at begrensning av virkeområdet etter foretakstype til minstekravene i CSRD, kan gi et uheldig signal om at bærekraftsrapportering ikke fyller et viktig informasjonsbehov. Dette stiller seg etter mindretallets syn annerledes for virkeområdet etter foretakstype enn for virkeområdet etter størrelse. Begrensning etter størrelse tar nettopp hensyn til at omfanget av virksomheten har betydning for fotavtrykket.

Mindretallet, *medlemmene Brandsås, Dalheim Eriksen, Lund og Rikheim* viser til sitt lovforslag i kapittel 9.3. Mindretallet foreslår at forslaget til regnskapsloven ny § 1-2 a om at rapporteringsplikten skal begrenses til de foretakstypene som omfattes av direktivreglene, tas ut av lovforslaget. Mindretallet foreslår en hjemmel i regnskapsloven § 2-3 tiende ledd som gir adgang til å fastsette forskrifter om unntak fra, eller enklere rapporteringskrav for, enkelte typer regnskapspliktige som faller utenfor direktivreglene, men innenfor de norske lovreglene. Departementet skal herunder kunne tillate at store foretak utarbeider bærekraftsrapportering i samsvar med de forenklete reglene og standardene for bærekraftsrapportering for små og mellomstore noterte foretak, jf. § 2-4 sjette og åttende ledd. Mindretallet foreslår også en forskriftshjemmel i lovforslaget del XII (ikrafttredelse og overgangsregler) nytt nr. 3a til å fastsette senere anvendelse av reglene om bærekraftsrapportering enn det som følger av CSRD for typer av regnskapspliktige som faller utenfor direktivreglene.

Unntak for verdipapirfond, alternative investeringsfond (AIF) og utenlandske foretak, plasseres i mindretallets forslag i § 2-3 tredje ledd i stedet for i § 1-2 a.

#### *Verdipapirfond og alternative investeringsfond (AIF)*

Etter regnskapsdirektivet artikkel 1 nytt nr. 4 kan ikke medlemsstatene pålegge såkalte UCITS eller alternative investeringsfond (AIF) å utarbeide bærekraftsrapportering. UCITS er en undergruppe av verdipapirfond, som etter utvalgets forslag (flertallet) ikke skal omfattes av plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering. Alternative investeringsfond (AIF) er regulert i AIF-loven.

<sup>6</sup> TEM082:00/2022 – Regeringsproposition, företagens hållbarhetsrapportering (CSRD-direktivet) – utkast 20.03.2023.

Alternative investeringsfond (AIF) kan være organisert som verdipapirfond eller som selskaper. For å gjennomføre regnskapsdirektivet artikkel 1 nytt nr. 4, foreslår utvalget et unntak for alternative investeringsfond (AIF) som skal sikre at AIF-er som er organisert som aksjeselskap mv. Unntas fra rapporteringsplikten. Verdipapirfond, inkludert UCITS, er ikke omfattet av utvalgets forslag til ny § 1-2 a om regnskapspliktige som omfattes av bestemmelsene om bærekraftsrapportering. Det er derfor ikke nødvendig med et eget unntak for verdipapirfond/UCITS. Det vises til forslaget til regnskapsloven § 1-2 a annet ledd.

#### *Filialer av utenlandske foretak*

Regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 pålegger særskilt regnskapsplikt for utenlandske foretak som utøver eller deltar i virksomhet i Norge eller på norsk kontinentalsokkel og som er skattepliktig til Norge etter norsk (intern) skattelovgivning. Regnskapet skal omfatte virksomheten i den norske filialen, og er begrunnet i hensynet til skattekontroll.<sup>7</sup> Filialregnskapet skal sendes inn til Regnskapsregisteret, men er kun tilgjengelig for kontrollmyndigheter, jf. regnskapsloven § 8-1 annet ledd. Årsregnskapet til det utenlandske foretaket som filialen er en del av skal imidlertid sendes inn, og dette årsregnskapet er offentlig i Regnskapsregisteret, jf. regnskapsloven § 8-2 annet ledd. Tall som utvalget har innhentet fra Statistisk sentralbyrå, indikerer at i overkant av 60 filialer av utenlandske foretak oppfyller kriteriene for å være store foretak.

Utvalget legger til grunn at det ikke er anledning etter CSRD til å pålegge filialer av utenlandske foretak som er etablert innenfor EØS å utarbeide egen bærekraftsrapportering for virksomheten i filialen. Dette følger implisitt av forpliktelsene alle medlemsstatene har etter regnskapsdirektivet til å innføre krav om bærekraftsrapportering, at medlemsstatene etter artikkel 19a nr. 9 er pålagt å unnta datterforetak fra plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering og bestemmelsene i artikkel 40a om krav til bærekraftsrapportering for filialer av foretak etablert utenfor EØS.

Ved CSRD er det fastsatt egne regler i regnskapsdirektivet artikkel 40a som pålegger medlemsstatene å fastsette krav til bærekraftsrapportering for filialer av utenlandske foretak etablert utenfor EØS (tredjelandsforetak). Det vises også til artikkel 40b til 40d om standarder for bære-

kraftsrapportering for tredjelandsforetak, ansvar for bærekraftsrapporteringen til tredjelandsforetak og publisering av bærekraftsrapporteringen til tredjelandsforetak. Utvalget oppfatter at dette er fullharmoniserte regler. Utvalget mener at krav til bærekraftsrapportering for filialer av tredjelandsforetak bør følge de detaljerte reglene om dette i regnskapsdirektivet. Utvalget foreslår ikke rapporteringsplikt for alle utenlandske foretak som er regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13. Gjennomføringen av artikkel 40a er omtalt i kapittel 4.5.3.

### **3.3 Konsernforhold – unntak for datterforetak mv.**

#### **3.3.1 Gjeldende rett**

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.

#### **3.3.2 Forventet EØS-rett**

Etter regnskapsdirektivet ny 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. ny 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 (artikkel 29a) og øvrige opplysningskrav i artikkel 29.

<sup>7</sup> Ot.prp. nr. 42 (1997–98) Om lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) kapittel 3.4.3.

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.<sup>8</sup>

Unntakene for datterforetak og underkonsern gjelder på følgende vilkår:

- Årsberetningen skal inneholde opplysninger om:
  - navnet og forretningskontoret til morforetaket som rapporterer på konsernnivå
  - nettlenkene til morforetakets konsoliderte årsberetning og til attestasjonsuttalelsen til revisor eller alternativ tilbyder av attestasjonstjenester
  - at foretaket er unntatt fra kravene til bærekraftsrapportering.
- 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.
- Hvis morforetaket er etablert i et tredjeland, skal opplysninger etter taksonomiforordningen artikkel 8 være inkludert i årsberetningen til datterforetaket som er unntatt, eller i den konsoliderte bærekraftsrapporteringen til morforetaket.

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

Etter ny artikkel 19a nr. 9 tredje ledd 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.

Der hvor forordning (EU) nr. 575/2013 (kapitalkravforordningen) 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 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 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 datterforetak av morforetaket i dette konsernet ved anvendelsen av unntakene for datterforetak. Dette følger av ny artikkel 19a nr. 9 sjette og syvende ledd og 29a nr. 8 femte og sjette 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 er endret, kan medlemsstatene unnta datterselskaper fra alle pliktene i direktivet på nærmere vilkår, blant annet kravet om 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 det første strekpunktet ovenfor og at den konsoliderte bærekraftsrapporteringen til morselskapet blir offentliggjort.

### 3.3.3 Utvalgets forslag

#### 3.3.3.1 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 ny 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 ny artikkel 29a nr. 8 og 9.

<sup>8</sup> EU-kommisjonen fattet slike beslutninger om likeverdighet i medhold av rapporteringsdirektivet (direktiv 2004/109/EF) artikkel 23 nr. 4.

Unntaket for datterselskaper som er inkludert i den konsoliderte årsberetningen til et morselskap, er omtalt i CSRD fortalen avsnitt 25:

«Article 19a(3) and Article 29a(3) of Directive 2013/34/EU exempt all subsidiary undertakings from the obligation to report non-financial information where such undertakings and their subsidiary undertakings are included in the consolidated management report of their parent undertaking, provided that report includes non-financial information reported pursuant to that Directive. It is necessary, however, to ensure that sustainability information is easily accessible for users, and to ensure that there is transparency as regards which parent undertaking of the exempted subsidiary undertaking is reporting at group level. It is therefore necessary to require those subsidiary undertakings to include in their management report the name and registered office of the parent undertaking that is reporting sustainability information at group level, the weblinks to the consolidated management report of their parent undertaking and a reference in their management report to the fact that they are exempted from sustainability reporting.»

For å gjennomføre regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 9 første ledd, foreslår utvalget i regnskapsloven ny § 2-3 fjerde ledd at et datterselskap skal være unntatt fra kravene til bærekraftsrapportering hvis datterselskapet med sine datterselskaper er inkludert i den konsoliderte årsberetningen til et morselskap, og morselskapets årsberetning er utarbeidet i samsvar med § 2-1 annet ledd, jf. § 2-2, om årsberetning for konsern og § 2-5 om konsolidert bærekraftsrapportering. For å gjennomføre regnskapsdirektivet artikkel 29a nr. 8 første ledd, foreslår utvalget videre at unntakene fra krav til bærekraftsrapportering for datterselskap skal gjelde tilsvarende for plikten for morselskaper som selv er datterselskap (underkonsern) til å utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering.

Utvalget foreslår videre unntak i regnskapsloven § 2-3 femte ledd for datterselskap med morselskap etablert i et land utenfor EØS for å gjennomføre bestemmelsene om dette i regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 9 første ledd og 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 nevnt i § 2-6 første ledd nr. 1 (ESRS) eller på en likeverdig måte i samsvar med beslutninger som EU-kommisjonen kan fatte om likeverdige standarder for bærekraftsrapportering.

Unntakene for datterselskaper som nevnt ovenfor, skal i samsvar med regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 9 annet ledd og artikkel 29a nr. 8 annet ledd, gjelde på følgende vilkår, jf. forslaget til regnskapsloven § 2-3 sjette ledd nr. 1 til 4:

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 alternativ tilbyder av attestasjonstjenester
  - c. opplysning om at datterselskapet er unntatt fra kravene til bærekraftsrapportering
2. Den konsoliderte bærekraftsrapporteringen og attestasjonsuttalelsen til revisor eller alternativ 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. Språkkravet benytter en medlemsstatsopsjon, og er nærmere omtalt i kapittel 3.3.3.2.
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, jf. § 8-2 tredje ledd.

For å gjennomføre regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 10 og 29a nr. 9, foreslår utvalget i regnskapsloven § 2-3 syvende ledd 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.

### 3.3.3.2 Språkkrav til morselskapets konsoliderte bærekraftsrapportering

Etter regnskapsdirektivet ny artikkel 19a nr. 9 tredje ledd og ny artikkel 29a nr. 8 tredje ledd, kan medlemsstatene, stille krav om at morselskapets konsoliderte bærekraftsrapportering blir publisert på et språk som medlemsstaten aksepterer, og at bærekraftsrapporteringen om nødvendig oversettes til et slikt språk. Hvis en oversettelse ikke er sertifisert, skal oversettelsen inkludere en erklæring om dette. Direktivbestemmelsen er omtalt i CSRD fortalen avsnitt 25:

«Member States should be able to require that the parent undertaking publish the consolidated management report in the languages they accept and that the parent undertaking provide any necessary translation in such languages. Such exemption should also apply where the parent undertaking reporting at group level is a third-country undertaking reporting sustainability information in accordance with equivalent sustainability reporting standards.»

Utvalget har vurdert om behovet kan dekkes gjennom de etter hvert gode mulighetene for elektronisk oversettelse, men har kommet til at det bør stilles språkkrav. Utvalget anser at det bør fastsettes krav om at morselskapets konsoliderte bærekraftsrapportering skal være på eller oversettes til norsk, engelsk, dansk eller svensk. Disse språkene er tilstrekkelig allment forstått i Norge, og det er stilt tilsvarende krav om informasjon på disse språkene i løpende og periodisk rapportering etter verdipapirhandelloven § 5-13 fjerde ledd.

Utvalget foreslår ut fra dette en bestemmelse i regnskapsloven § 2-3 sjette ledd nr. 3 om at den konsoliderte bærekraftsrapporteringen skal være på eller oversettes til norsk, svensk, dansk eller engelsk. Hvis en oversettelse ikke er sertifisert, skal oversettelsen inneholde en erklæring om dette.

### 3.3.3.3 Unntak ved visse særlige konsernforbindelser mellom finansforetak

For å gjennomføre regnskapsdirektivet ny 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 (CRR) 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.

Kapitalkravsforordningen (CRR) artikkel 10 («Waiver for credit institutions permanently affiliated to a central body») lyder:

«1. Competent authorities may, in accordance with national law, partially or fully waive the application of the requirements set out in Parts Two to Eight of this Regulation and Chapter 2 of Regulation (EU) 2017/2402 to one or more credit institutions situated in the same Member State and which are permanently affiliated to a central body which supervises them and which is established in the same Member State, if the following conditions are met:

a) the commitments of the central body and affiliated institutions are joint and several liabilities or the commitments of its affiliated institutions are entirely guaranteed by the central body;

(b) the solvency and liquidity of the central body and of all the affiliated institutions are monitored as a whole on the basis of consolidated accounts of these institutions;

(c) the management of the central body is empowered to issue instructions to the management of the affiliated institutions. Member States may maintain and make use of existing national legislation regarding the application of the waiver referred to in the first subparagraph as long as it does not conflict with this Regulation or Directive 2013/36/EU.

2. Where the competent authorities are satisfied that the conditions set out in paragraph 1 are met, and where the liabilities or commitments of the central body are entirely guaranteed by the affiliated institutions, the competent authorities may waive the applica-



tion of Parts Two to Eight to the central body on an individual basis.»

Solvens II-direktivet artikkel 212 nr. 1 bokstav c lyder:

«(c) ‘group’ means a group of undertakings that:

(i) consists of a participating undertaking, its subsidiaries and the entities in which the participating undertaking or its subsidiaries hold a participation, as well as undertakings linked to each other by a relationship as set out in Article 12(1) of Directive 83/349/EEC; or

(ii) is based on the establishment, contractually or otherwise, of strong and sustainable financial relationships among those undertakings, and that may include mutual or mutual-type associations, provided that:

— one of those undertakings effectively exercises, through centralised coordination, a dominant influence over the decisions, including financial decisions, of the other undertakings that are part of the group; and,

— the establishment and dissolution of such relationships for the purposes of this Title are subject to prior approval by the group supervisor,

where the undertaking exercising the centralised coordination shall be considered as the parent undertaking, and the other undertakings shall be considered as subsidiaries;»

Solvens II-direktivet artikkel 213 nr. 2 bokstav a til c lyder:

«2. Member States shall ensure that supervision at the level of the group applies to the following:

(a) insurance or reinsurance undertakings, which are a participating undertaking in at least one insurance undertaking, reinsurance undertaking, third-country insurance undertaking or third-country reinsurance undertaking, in accordance with Articles 218 to 258;

(b) insurance or reinsurance undertakings, the parent undertaking of which is an insurance holding company or a mixed financial holding company which has its head office in the Union, in accordance with Articles 218 to 258;

(c) insurance or reinsurance undertakings, the parent undertaking of which is an insurance holding company or a mixed financial holding company which has its head office in a

third country or a third-country insurance or reinsurance undertaking, in accordance with Articles 260 to 263;»

### 3.3.3.4 Unntak for datterselskaper etter regnskapsdirektivet artikkel 37

Etter regnskapsdirektivet artikkel 37 kan medlemsstatene unnta datterselskaper fra kravene i regnskapsdirektivet hvis datterselskapet inngår i et konsernregnskap utarbeidet i samsvar med reglene i direktivet, alle aksjeeierne erklærer at de er enige i at datterselskapet ikke utarbeider årsregnskap og morselskapet avgir en garanti for datterselskapets forpliktelser. Denne medlemsstatsopsjonen er ikke benyttet i Norge. Det er derfor ikke nødvendig å gjennomføre tilpasningene til artikkel 37, som ved CSRD er tatt inn i regnskapsdirektivet ny artikkel 19a nr. 9 fjerde ledd og ny artikkel 29a nr. 8 fjerde ledd.

### 3.3.3.5 Tidsbegrenset unntak for datterselskaper ved «EØS-konsolidering»

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 de datterforetakene med høyest omsetning i EØS i minst ett av de siste fem regnskapsårene. Denne adgangen skal gjelde frem til 6. januar 2030.

Utvalget foreslår en overgangsregel i lovforslaget del XII til gjennomføring av regnskapsdirektivet ny artikkel 48i.

## 3.4 Nødvendige tilpasninger i andre bestemmelser til nye størrelseskategorier

### 3.4.1 Tilpasninger i regnskapsloven

Utvalgets forslag om å endre definisjonen av store foretak i regnskapsloven slik at den samsvarer med definisjonen i regnskapsdirektivet, får betydning for de gjeldende opplysningskravene for store foretak i regnskapsloven. Tabell 3.5 gir en oversikt over bestemmelsene i regnskapsloven som fastsetter særlige krav for store foretak.

Den gjeldende definisjonen av store foretak i regnskapsloven omfatter allmennaksjeselskaper

Tabell 3.5 Opplysningskrav for store foretak i regnskapsloven

Paragraf	Opplysningskrav
§ 3-3 c	Store foretak skal utarbeide en redegjørelse om samfunnsansvar. Se kapittel 4.1.2.2.
§ 7-5	Store foretak skal gi opplysninger om finansiell markedsrisiko fordelt på arter av risiko.
§ 7-20	Store foretak skal gi en oversikt over renteregulerings tidspunkter og gjennomsnittlig rente.
§ 7-21	Store foretak skal for obligasjonslån, konvertible lån og langsiktig gjeld til kredittinstitusjoner opplyse om avdragsstruktur, gjennomsnittlig rente og særlige vilkår.
§ 7-26	Store foretak skal gi opplysninger om aksjer mv. som eies av daglig leder og medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen spesifisert på enkeltpersoner.
§ 7-31	Opplysninger om ytelser til ledende personer for regnskapspliktige som ikke er store foretak.
§ 7-31b	Store foretak skal gi en rekke spesifiserte opplysninger om ytelser til ledende personer mv.

og foretak notert på et regulert marked. Det gjelder enkelte særskilte opplysningskrav etter regnskapsloven for slike store foretak. Dessuten er det fastsatt i årsregnskapsforskriften for banker mv., at foretakene som omfattes av forskriften skal følge kravene for store foretak i regnskapsloven. Se nærmere omtale i kapittel 4.1.2.

Utvalget foreslår tilpasninger i regnskapsloven § 7-5, § 7-20, § 7-21, § 7-26, § 7-31 og § 7-31b til endringen i definisjonen av store foretak. Betegnelsen «store foretak» foreslås endret til «foretak av allmenn interesse» i disse bestemmelsene. Foretak av allmenn interesse omfatter etter forslaget til regnskapsloven endret § 1-6 første ledd foretak som har utstedt omsettelige verdipapirer som er opptatt til handel på et regulert marked i en EØS-stat, banker, kredittforetak og forsikringsforetak. 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, som ikke defineres som store foretak etter gjeldende definisjon i regnskapsloven § 1-5, vil omfattes av bestemmelsene.<sup>9</sup>

Etter utvalgets vurdering er det foretakets rolle i kapitalmarkedet og behovet for informasjon til interessentene, og ikke foretaksform, som bør være avgjørende for om et foretak bør underlegges de ovennevnte kravene til noteopplysninger.

Andre bestemmelser i regnskapsloven blir påvirket av utvalgets forslag fordi de gir særregler for noterte foretak, se tabell 3.6. Utvalget har også vurdert om andre bestemmelser som viser til regulerte markeder bør endres slik at ordlyden samsvarer bedre med begrepsbruken i annet finansmarkedsregelverk, se tabellen.

Utvalget har vurdert om de bestemmelsene i tabell 3.6 bør endres for å sikre enhetlig begrepsbruk i regnskapsloven og bedre samsvar mellom bestemmelsene og direktivbestemmelsene de gjennomfører, se tabellen.

<sup>9</sup> Det følger av finansforetaksloven § 7-2 første ledd at forsikringsforetak skal stiftes og organiseres som allmennaksjeselskap eller gjensidig forsikringsforetak, med mindre annet følger av lov. Det følger av andre ledd at et forsikringsforetak som skal være datterforetak i finanskonsern, kan stiftes og organiseres som aksjeselskap. Tilsvarende gjelder for forsikringsforetak som etter sine vedtekter bare kan overta direkte forsikringer for foretak i det konsernet som forsikringsforetaket skal inngå i, eller gjenforsikring av forsikringer for foretak i samme konsern.

Tabell 3.6 Særregler for noterte foretak i regnskapsloven

Paragraf	Opplysningskrav mv.	Endringsforslag
§ 3-2 fjerde ledd	<i>Unntak fra konsernregnskapsplikt:</i> Små foretak kan unnlate å utarbeide konsernregnskap. Dette gjelder ikke dersom et av selskapene i konsernet har aksjer, andeler, grunnfondsbevis eller obligasjoner notert på børs, autorisert markedsplass eller tilsvarende regulert marked i utlandet, med mindre femte ledd kommer til anvendelse.	<i>Morselskap i små konsern</i> kan unnlate å utarbeide konsernregnskap. Dette gjelder ikke dersom et av selskapene i konsernet <i>er et foretak av allmenn interesse</i> .
§ 3-3a trettende ledd	<i>Innholdet i årsberetningen:</i> Regnskapspliktige som er utstedere med verdipapirer notert på regulert marked skal gi opplysninger som nevnt i verdipapirhandelloven § 5-8 a.	Blir ny § 2-2 Regnskapspliktige <i>som er noterte foretak, skal gi følgende opplysninger om aksjeeierforhold i selskapet:</i> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. en beskrivelse av vedtektsbestemmelser som begrenser retten til å omsette selskapets aksjer,</li> <li>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,</li> <li>3. avtaler mellom aksjeeiere selskapet er kjent med som begrenser mulighetene til å omsette eller utøve stemmerett for aksjer,</li> <li>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. Unntaket kommer ikke til anvendelse dersom selskapet er forpliktet til å offentliggjøre opplysninger om avtalen i henhold til annen lovgivning.</li> </ol>

*Verdipapirhandelloven § 5-8 a oppheves.*

Paragraf	Opplysningskrav mv.	Endringsforslag
§ 3-3b første og tredje ledd	<i>Redegjørelse om foretaksstyring:</i> Regnskapspliktige som er utstedere med Norge som hjemstat etter verdipapirhandelloven § 5-4 og med verdipapirer notert på regulert marked, skal i årsberetningen eller i dokument det er henvist til i årsberetningen, redegjøre for sine prinsipper og praksis vedrørende foretaksstyring. Plikten til å redegjøre for foretaksstyring gjelder tilsvarende for allmennaksjeselskaper hvis aksjer bare er notert på en autorisert markeds plass utenfor EØS-området. [...] Rapporteringspliktene i 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.	Blir ny § 2-9 Regnskapspliktige <i>som er noterte foretak</i> , skal i årsberetningen eller i dokument det er henvist til i årsberetningen, redegjøre for sine prinsipper og praksis vedrørende foretaksstyring. [...] <i>Regnskapspliktige som ikke har utstedt aksjer eller egenkapitalbevis som er notert på et regulert marked, er unntatt fra rapporteringspliktene i annet ledd nr. 1, 2, 3, 5 og 6.</i>
§ 3-7 femte ledd	<i>Unntak fra konsernregnskapsplikt for morselskap i underkonsern:</i> Regnskapspliktig hvis aksjer, andeler, grunnfondsbevis eller obligasjoner noteres på børs, autorisert markeds plass eller tilsvarende regulert marked i utlandet, kan ikke anvende unntaksbestemmelsene etter denne paragrafen.	Regnskapspliktige <i>som er noterte foretak</i> kan ikke anvende unntaksbestemmelsene etter denne paragrafen.
§ 5-8 første ledd nr. 3	<i>Verdivurdering av finansielle instrumenter mv.:</i> Finansielle instrumenter og varederivater skal vurderes til virkelig verdi dersom de [...] omsettes på børs, autorisert markeds plass eller tilsvarende regulert marked i utlandet	Finansielle instrumenter og varederivater skal vurderes til virkelig verdi dersom de [...] omsettes på <i>et regulert marked i EØS eller tilsvarende marked utenfor EØS.</i>
§ 7-31b trettende ledd	<i>Opplysninger om ytelser til ledende personer mv.:</i> For allmennaksjeselskaper med aksjer tatt opp til handel på regulert marked, kan opplysninger etter denne paragrafen og eventuelt § 7-32 første ledd i stedet for i noter til årsregnskapet, gis i rapport etter allmennaksjeloven § 6-16 b	<i>Allmennaksjeselskaper som utarbeider rapport om lønn og annen godtgjørelse til ledende personer etter allmennaksjeloven § 6-16 b, kan gi opplysninger etter denne paragrafen og eventuelt § 7-32 første ledd i lederlønsrapporten i stedet for i noter til årsregnskapet.</i>

Etter utvalgets forslag til regnskapsloven § 1-6 tredje ledd annet punktum, 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 balanse, salgsinntekter og gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret, med mindre noe annet er

fastsatt. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 40, se kapittel 3.1.4. Forslaget viderefører 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 foretak av allmenn interesse. Endringen innebærer at eventuelle små

konsern, hvor ett av foretakene i konsernet har verdipapirer notert utelukkende utenfor EØS, vil få unntak fra konsernregnskapsplikten. Utvalget finner ikke tungtveiende grunner til å underlegge slike foretak konsernregnskapsplikt etter regnskapsloven. Et eventuelt informasjonsbehov for investorer mv., bør etter utvalgets vurdering ivaretas gjennom lovgivning i landet hvor verdipapirene er notert. Utvalget legger til grunn at endringen uansett vil gjelde et svært lite antall foretak.

Etter utvalgets vurdering tilsier hensynet til enhetlig begrepsbruk i regnskapsloven at § 3-3a siste ledd bør endres slik at det presiseres at plikten til å gi opplysninger gjelder noterte foretak, jf. definisjonen i endret § 1-6 annet ledd. Videre mener utvalget at hvilke opplysninger som skal gis om aksjeeierforhold i årsberetningen bør fremkomme direkte av regnskapsloven og ikke av verdipapirhandelloven. Utvalget foreslår derfor at verdipapirhandelloven § 5-8b innarbeides i regnskapsloven § 3-3a trettende ledd, som etter utvalgets forslag blir ny § 2-2 trettende ledd, og at verdipapirhandelloven § 5-8b oppheves.

Regnskapsloven nåværende § 3-3b første ledd bør etter utvalgets vurdering endres slik at plikten til å redegjøre for foretaksstyring gjelder noterte foretak, slik de er definert i regnskapsloven ny § 1-6 annet ledd. Det betyr at plikten vil falle bort for foretak som bare er notert utenfor EØS. Rapporteringskrav for noterte foretak skal bidra til en velfungerende markedsplass for omsetning av noterte verdipapirer. Dette hensynet kan og bør ivaretas av myndighetene i staten utenfor EØS hvor markedsplassen er regulert. Utvalget mener det er tvilsomt at krav om redegjørelse for foretaksstyring vil være av betydning for et foretaks vurdering av i hvilket land foretaket skal noteres. Utvalget foreslår derfor ikke å videreføre at allmennaksjeselskaper som bare er notert på en autorisert markedsplass utenfor EØS skal utarbeide redegjørelse for foretaksstyring. Utvalget viser til forslaget til regnskapsloven ny § 2-9.

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, jf. forslaget til definisjon av noterte foretak i regnskapsloven § 1-6 nytt annet ledd. Endringen gjør at bestemmelsen ligger nærmere direktivbestemmelsen den gjennomfører, ved at det skilles mellom foretak som har verdipa-

pirer 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. Utvalget viser til begrunnelsen ovenfor om at informasjonsbehov for investorer mv., bør ivaretas gjennom lovgivning i landet hvor verdipapirene er utstedt. Utvalget legger også til grunn at det dreier seg om et lite antall foretak.

Utvalget foreslår også endringer i ordlyden i regnskapsloven § 5-8 første ledd nr. 3. Endringen er ment å gi bedre samsvar med begrepsbruken i annet finansmarkedsregelverk, og innebærer ikke realitetsendringer.

Utvalget foreslår at kravene til språk i årsberetningen, jf. regnskapsloven gjeldende § 3-4 tredje ledd som blir § 2-11 første ledd, også skal gjelde for redegjørelsen om foretaksstyring og rapporteringen om betalinger til myndigheter. Utvalget anser at dette er best i tråd med at det skal henvises i årsberetningen til redegjørelsen om foretaksstyring og til rapporteringen om betalinger til myndigheter, jf. regnskapsloven ny § 2-12. Utvalget viser videre til at redegjørelsen om foretaksstyring skal gis enten i årsberetningen eller i eget dokument, og anser at språkkravet bør være det samme i begge tilfeller. Det vises til forslaget til regnskapsloven § 2-11 annet ledd.

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 legges til grunn at påtegnet forbehold gis i tilknytning til styrets og daglig leders underskrifter på årsregnskapet, eventuelt i årsberetningen hvis den regnskapspliktige utarbeider årsberetning.

Etter regnskapsloven § 10-1 kan Finansdepartementet, for regnskapspliktig som nevnt i § 1-2 første ledd nr. 5 til 11 eller 13, gi forskrift som utfyller eller fraviker loven kapittel 3 til 7. Når bestemmelsene om bærekraftsrapportering etter utvalgets forslag plasseres i kapittel 2 sammen med flere av bestemmelsene som i dag står i kapittel 3, foreslår utvalget at forskriftshjemmelen i § 10-1 utvides til også å dekke kapittel 2.

### 3.4.2 Tilpasninger i åpenhetsloven

Utvalget foreslår å oppheve definisjonen av store foretak i regnskapsloven gjeldende § 1-5, og erstatte den med en definisjon av foretak av allmenn interesse i endret § 1-6. Denne endringen gjør det nødvendig å endre definisjonen av større

virksomheter i åpenhetsloven § 3. Utvalget foreslår at foretak av allmenn interesse, jf. regnskapsloven endret § 1-6, skal regnes som større virksomheter etter åpenhetsloven uavhengig av størrelse. Foretak av allmenn interesse omfatter foretak med verdipapirer notert på et regulert marked i EØS, banker, kredittforetak og forsikringsforetak, se kapittel 3.1.4. Endringen i definisjonen av større virksomheter, viderefører i hovedsak virkeområdet etter den gjeldende definisjonen, men med følgende endringer:

- Banker, kredittforetak og forsikringsforetak, som verken er allmennaksjeselskaper eller noterte foretak, vil bli omfattet uavhengig av foretakets størrelse.
- Allmennaksjeselskaper som ikke er et notert foretak, bank, kredittforetak eller forsikringsforetak, vil ikke lenger omfattes uavhengig av foretakets størrelse.

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 er i samsvar med grensene som gjelder etter definisjonen av små foretak i regnskapsloven gjeldende § 1-6. Det har imidlertid vært et problem at grensene likevel ikke er like i åpenhetsloven § 3 og regnskapsloven § 1-6, fordi det ikke er

tilsvarende 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 mv. Utvalget mener at grensen for å regnes som større virksomheter etter åpenhetsloven § 3, bør følge skillet mellom små og mellomstore foretak etter forslaget til størrelseskategorier i regnskapsloven endret § 1-5. Grensene for salgsinntekter, balansesum og antall ansatte er ikke endret.

Utvalget foreslår å endre definisjonen av større virksomheter i åpenhetsloven § 3 slik at den omfatter mellomstore og store foretak etter regnskapsloven endret § 1-5 eller som er foretak av allmenn interesse etter regnskapsloven endret § 1-6. Det presiseres at dette også gjelder for virksomheter som ikke er regnskapspliktige etter regnskapsloven.

Det følger av åpenhetsloven § 5 tredje ledd at redegjørelsen om aktsomhetsvurderinger kan inngå i redegjørelsen om samfunnsansvar etter regnskapsloven § 3-3 c. Utvalgets forslag om å oppheve regnskapsloven § 3-3 c gjør at åpenhetsloven § 5 tredje ledd må endres. Utvalget foreslår at bestemmelsen endres, slik at det åpnes for at redegjørelsen om aktsomhetsvurderinger kan inngå i årsberetningen.

Det vises til utvalgets forslag til endringer i åpenhetsloven.

## Kapittel 4

# Rapporteringsplikter

### 4.1 Innholdet i rapporteringen

#### 4.1.1 Generelt om periodisk selskapsrapportering om ikke-finansielle forhold

Utvalget skal etter mandatet beskrive dagens regulering av selskapsrapportering om ikke-finansielle forhold i norsk rett. Slike krav er i dag gitt i en rekke ulike lover og dekker forhold som klima- og miljø, likestilling, aktsomhetsvurderinger, lederlønninger og foretaksstyring. Mange av rapporteringskravene i norsk rett, som kravet i regnskapsloven § 3-3 c om at store foretak skal gi en redegjørelse om samfunnsansvar i årsberetningen, gjennomfører EØS-regler. Andre rapporteringskrav, som kravet i åpenhetsloven § 5 om å redegjøre for aktsomhetsvurderinger, er nasjonale krav uten motstykke i EØS-forpliktelser.

Flere av dagens regler om selskapsrapportering om ikke-finansielle forhold, enten de gjennomfører EØS-rett eller er nasjonale regler, gjelder forhold som det også skal gis opplysninger om etter CSRD. Et konkret eksempel er opplysninger om likestilling. Likestillings- og diskrimineringsloven stiller krav om at foretaket redegjør om tilstanden i foretaket og hva foretaket gjør for å oppfylle aktivitetsplikten i loven (se kapittel 4.1.2.5). De europeiske standardene for bærekraftsrapportering (ESRS) vil også spesifisere informasjon som foretakene skal gi om likestilling (se kapittel 4.3.2). De konkrete kravene til hvilken informasjon som skal rapporteres etter CSRD vil avhenge av den endelige utformingen av ESRS-ene.

I kapittel 4.1 redegjør utvalget for gjeldene krav til rapportering om ikke-finansielle forhold i norsk rett, forholdet mellom gjeldende krav og rapporteringskravene som følger av CSRD og mulighetene for å samordne rapporteringen som skal gis etter de ulike regelverkene.

#### 4.1.2 Gjeldende rett

##### 4.1.2.1 Generelle krav til innholdet i årsberetningen

De generelle kravene til innholdet i årsberetningen for regnskapspliktige som ikke er små foretak, i regnskapsloven § 3-3a inneholder enkelte krav til rapportering om bærekraftsforhold. Etter § 3-3a 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 § 3-3a niende ledd skal det gis opplysninger i årsberetningen 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 fem årsverk, skal i tillegg opplyse særskilt om sykefravær.

Etter § 3-3a tiende ledd skal det gis opplysninger i årsberetningen 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 de enkelte forhold ved virksomheten gir eller kan gi, samt hvilke tiltak som er eller planlegges iverksatt for å forhindre eller redusere negative miljøvirkninger.

Det vil i mange tilfeller også være relevant å gi opplysninger om bærekraftsforhold i redegjørelsen som etter § 3-3a femte ledd skal gis i årsberetningen, for å gi grunnlag for å vurdere den regnskapspliktiges framtidige utvikling.

#### 4.1.2.2 Redegjørelse om samfunnsansvar

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, jf. § 3-3 c første ledd.

Redegjørelsen skal etter § 3-3 c annet ledd minst inneholde:

- a) en beskrivelse av foretakets forretningsmodell
- b) en beskrivelse av foretakets retningslinjer for håndtering av forhold som nevnt i første ledd første punktum, herunder gjennomførte akt-somhetsvurderinger
- c) virkninger av retningslinjene
- d) 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
- e) resultatindikatorer som er relevante for foretakets virksomhet.

Dersom foretaket ikke har retningslinjer for håndtering av forhold som nevnt i første ledd skal dette begrunnes, jf. § 3-3 c tredje ledd. Ved behov skal redegjørelsen inneholde henvisninger og tilleggsforklaringer til størrelser som er oppført i årsregnskapet, jf. § 3-3 c fjerde ledd. 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.

Redegjørelse om samfunnsansvar kan etter sjette 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 § 3-3 c 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 § 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 i forskrift gi utfyllende regler 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 19a og 29a i norsk rett, slik disse bestemmelsene lød etter innføringen av direktivet om ikke-finansiell rapportering i 2014 (NFRD), se kapittel 2.6.1.1.

#### 4.1.2.3 Taksonomiforordningen artikkel 8

Taksonomiforordningen er gjennomført i norsk rett ved lov 22. desember 2021 nr. 161 om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren og et rammeverk for bærekraftige investeringer § 3, se nærmere omtale i kapittel 2.5.2 og i Prop. 208 LS (2020–2021). 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.

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



ikke-finansielle erklæring eller konsoliderte ikke-finansielle erklæring. Kravene til taksonomirapportering har blitt anvendt delvis i EU fra 2022 og fullt ut fra 2023, se også kapittel 2.5.2.

EU-kommisjonen presiserte i 2022 at rapporteringsplikten etter taksonomiforordningen kun gjelder foretak som oppfyller vilkårene for å være omfattet av regnskapsdirektivet artikkel 19a eller 29a.<sup>1</sup> Dersom en medlemsstat ved gjennomføringen av bestemmelsene i regnskapsdirektivet har gjort rapporteringsplikten etter direktivet artikkel 19a eller 29a gjeldende for andre foretak enn det var plikt til etter regnskapsdirektivet (etter endringene ved NFRD), skal rapporteringsplikten etter taksonomiforordningen ikke gjelde for disse foretakene:

«Article 8(1) of the Taxonomy Regulation does not specifically refer to national measures transposing the NFRD that potentially extend the scope of its application to cover other categories of smaller undertakings. Therefore, the reporting requirements under Article 8(1) of the Taxonomy Regulation apply to undertakings directly in the scope of the NFRD. They do not apply to those undertakings covered only by national law transposing the NFRD. However, under the Disclosures Delegated Act, undertakings covered only by national law transposing the NFRD can report their alignment with the Taxonomy voluntarily.»

Rapporteringsplikten etter taksonomiforordningen artikkel 8 er gjennomført i regnskapsloven § 3-3 c tiende ledd. Det følger av § 3-3 c tiende ledd at foretak som nevnt i regnskapsdirektivet 19a og 29a skal gi informasjon som beskrevet i artikkel 8 i taksonomiforordningen. Bestemmelsen trådte i kraft 1. januar 2023. I Prop. 208 LS (2020–2021) kapittel 3.3.4 er det redegjort for virkeområdet for bestemmelsen:

«De foreslåtte endringene i regnskapsdirektivet tilsier etter departementets vurdering at en på nåværende tidspunkt ikke bør legge den bredere definisjonen av «store foretak» i regnskapsloven § 1-5 til grunn for rapporteringsplikten etter taksonomiforordningen. Departementet foreslår derfor at det kun skal være foretakene som oppfyller kriteriene i det gjel-

dende regnskapsdirektivet (blant annet om minst 500 ansatte), som skal være underlagt krav om å offentliggjøre informasjon etter taksonomiforordningen artikkel 8 nr. 1. Som følge av dette, foreslår departementet at det i regnskapsloven § 3-3 c tas inn en bestemmelse om at foretak som nevnt i regnskapsdirektivet artiklene 19a og 29a, i tillegg skal gjøre rede for opplysninger som angitt i taksonomiforordningen artikkel 8. Etter departementets vurdering bør virkeområdet for rapporteringsplikten, og om den i Norge bør gjelde flere foretak enn det som følger av direktivbestemmelsene, vurderes på nytt i forbindelse med nasjonal gjennomføring av de ventede direktivendringene og i sammenheng med øvrige rapporteringsplikter som følger av det foreslåtte direktivet (CSRD).»

Som det fremgår av Prop. 208 LS (2020–2021) var formålet med henvisningen til foretak som nevnt i regnskapsdirektivet artikkel 19a og 29a å avgrense virkeområdet for rapporteringsplikten etter taksonomiforordningen. Rapporteringsplikten skulle bare gjelde for kretsen av foretak det var plikt til å pålegge å gi en ikke-finansiell erklæring etter dagjeldende regler i regnskapsdirektivet («NFRD-foretak»), og ikke alle foretak som er underlagt plikten til å redegjøre for samfunnsansvar etter regnskapsloven § 3-3 c.

CSRD endrer regnskapsdirektivet artikkel 19a og 29a, blant annet ved å utvide kretsen av foretak som er omfattet av bestemmelsene. Direktivendringene trådte i kraft 5. januar 2023. Endringsdirektivet fastsetter også overgangsordninger, slik at utvidelsen av kretsen av foretak omfattet av plikter etter artikkel 19a og 29a skal skje trinnvis, se omtale i kapittel 3.2.2.2. I og med at virkeområdet for rapporteringsplikten etter taksonomiforordningen artikkel 8 følger av bestemmelsene i regnskapsdirektivet, endres virkeområdet for taksonomirapportering tilsvarende, jf. fortalen til CSRD avsnitt 17:

« ... Moreover, since Article 8 of Regulation (EU) 2020/852 refers to Article 19a and Article 29a of Directive 2013/34/EU, the undertakings added to the scope of the sustainability reporting requirements will also have to comply with Article 8 of Regulation (EU) 2020/852»

Virkeområdet for rapporteringsplikt etter taksonomiforordningen omfatter dermed kretsen av foretak som skal pålegges rapporteringsplikt etter

<sup>1</sup> Commission Notice on the interpretation of certain legal provisions of the Disclosures Delegated Act under Article 8 of EU Taxonomy Regulation on the reporting of eligible economic activities and Assets (2022/C 385/01).

regnskapsdirektivet artikkel 19a og 29a. Det vil si at den opprinnelige kretsen av foretak som skulle rapportere etter taksonomiforordningen omfattes først. Kretsen av rapporteringspliktige utvides deretter gradvis, i tråd med overgangsbestemmelsene i CSRD.

Ordlyden i regnskapsloven § 3-3 c tiende ledd kan forstås som at rapporteringsplikt etter taksonomiforordningen skal gjelde for alle foretakene nevnt i regnskapsdirektivet artiklene 19a og 29a, slik bestemmelsene er endret med virkning fra 5. januar 2023, uten hensyn til den gradvise innføringen av utvidelsen av virkeområdet fra «NFRD-virkeområdet» til «CSRD-virkeområdet». Det ville i tilfelle bety at rapporteringsplikten allerede nå skulle gjelde alle store foretak og store konsern, samt små og mellomstore noterte foretak og konsern. En slik tolkning av virkeområdet for rapporteringsplikten etter taksonomiforordningen ville etter utvalgets syn ikke være i samsvar med avgrensningen av virkeområdet som forklart i Prop. 208 LS (2020–2021), og ikke i samsvar med den trinnvise utvidelsen etter CSRD. Utvalget legger derfor til grunn at rapporteringsplikten etter taksonomiforordningen artikkel 8 nr. 1 etter gjeldende rett kun gjelder såkalte NFRD-foretak.

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

- a) hvor stor andel av deres omsetning som skrives fra produkter eller tjenester som er forbundet med økonomiske aktiviteter som anses som miljømessig bærekraftige i henhold til taksonomien, og
- b) 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.

Nærmere opplysningskrav for finansielle foretak skal i henhold til taksonomiforordningen artikkel 8 nr. 4 gis i delegerte rettsakter som fastsettes av EU-kommisjonen. EU-kommisjonen skal også fastsette utfyllende opplysningskrav for ikke-finansielle foretak. Slike regler er gitt i kommisjonsforordning (EU) 2021/2178, se nærmere omtale i kapittel 2.5.2. Finansielle foretak skal etter kommisjonsforordningen rapportere om i hvilken grad de har investert i, eller gitt lån til, foretak som har aktiviteter som oppfyller taksonomikriteriene som EU-kommisjonen har fastsatt. Kommisjonsforordningen stiller detaljerte krav til sentrale resultatindikatorer («Key Performance Indi-

cators», 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, følger det av taksonomiforordningen artikkel 8 nr. 3 at taksonomiinformasjonen skal tas inn i den særskilte rapporten.

Kommisjonsforordningen om taksonomirapportering er gjennomført i norsk rett i forskrift 20. desember 2022 nr. 2354, jf. hjemmel i lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren og et rammeverk for bærekraftige investeringer § 3 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 regnskapsåret 2023. Finansdepartementet oppfordret i desember 2022 norske foretak som omfattes av rapporteringsplikten til å inkludere taksonomiinformasjon i sine årsrapporter for regnskapsåret 2022 på frivillig basis.

#### 4.1.2.4 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 omtale i kapittel 2.5.3 og i Prop. 208 LS (2020–2021). Forordningen er gjennomført i norsk rett i lov 22. desember 2021 nr. 161 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 trådte i kraft i EU 1. januar 2023, men er ennå ikke innlemmet i EØS-avtalen.<sup>2</sup>

Loven som gjennomfører SFDR trådte først i kraft 1. januar 2023. Finansdepartementet oppfordret i desember 2022 norske foretak som omfattes av rapporteringsplikten i SFDR artikkel 11 til å inkludere denne informasjonen i sine periodiske rapporter for 2022 på frivillig basis.

<sup>2</sup> Kommisjonsforordning (EU) 2022/1288.

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

Private virksomheter som jevnlig sysselsetter mer enn 50 ansatte, skal redegjøre for den faktiske tilstanden når det gjelder kjønnslikestilling i virksomheten og hva de gjør for å oppfylle aktivitetsplikten i likestillings- og diskrimineringsloven.<sup>3</sup> Redegjøringsplikten omfatter også private arbeidsgivere 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, jf. loven § 26. 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
- iverksette tiltak som er egnet til å motvirke diskriminering, og bidra til økt likestilling og mangfold i virksomheten og
- vurdere resultater av arbeidet etter bokstav a til c.

Redegjørelsen om aktivitetspliktene 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. Redegjørelsen skal utformes slik at enkeltansattes personlige forhold ikke

<sup>3</sup> Redegjøringsplikten omfatter også alle arbeidsgivere i offentlige virksomheter uavhengig av størrelse. Arbeidsgivere i offentlige virksomheter som ikke er pålagt å utarbeide årsberetning, skal ta redegjørelsen etter første ledd inn i sin årsrapport eller i et annet offentlig tilgjengelig dokument.

røpes. Resultatene av lønnskartleggingen skal fremgå av redegjørelsen i anonymisert form. Kongen kan gi forskrift om standardisering av redegjøringsplikten på likestillingsområdet.

Etter likestilling- og diskrimineringsloven § 26 c om forankring i selskapers styre, skal styret i aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper sørge for at plikten 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.

Redegjøringsplikten ble innført i likestilling- og diskrimineringsloven med virkning fra 1. januar 2018. Fra 1. januar 2020 ble aktivitets- og redegjøringsplikten utvidet med krav knyttet til sammensatt diskriminering, kjønnsbasert vold og seksuell trakassering, krav om lønnskartlegging og kartlegging av ufrivillig deltidsarbeid, og en presisering av styrets ansvar.

#### 4.1.2.6 Åpenhetsloven § 5 – redegjørelse om aktsomhetsvurderinger

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. Loven trådte i kraft 1. juli 2022.

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:

- salgsinntekt 70 millioner kroner
- balansesum 35 millioner kroner og
- gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret 50 årsverk.

Sistnevnte kriterium samsvarer med grensen for små foretak i regnskapsloven § 1-6.

Etter åpenhetsloven § 5 skal virksomhetene offentliggjøre en redegjørelse for aktsomhetsvurderingene som etter § 4 skal dekke negative konsekvenser for grunnleggende menneskerettighe-

ter og anstendige arbeidsforhold innenfor og i tilknytning til virksomheten. Redegjørelsen skal minst inneholde:

- a. en generell beskrivelse av virksomhetens organisering, driftsområde, retningslinjer og rutiner for å håndtere faktiske og potensielle negative konsekvenser for grunnleggende menneskerettigheter og anstendige arbeidsforhold
- b. opplysninger om faktiske negative konsekvenser og vesentlig risiko for negative konsekvenser som virksomheten har avdekket gjennom sine aktsomhetsvurderinger
- c. 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.

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.

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.

#### 4.1.2.7 Redegjørelse om foretaksstyring

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

Bestemmelsene om redegjørelse om foretaksstyring i regnskapsdirektivet 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 etter regnskapsloven § 3-3b redegjøre for sine prinsipper og praksis for foretaksstyring i årsberetningen, eller i dokument det er henvist til i årsberetningen. Virkeområdet for plikten til å redegjøre for foretaksstyring er videre etter regnskapsloven enn etter regnskapsdirektivet, ettersom plikten også gjelder for allmennaksjeselskaper hvis aksjer bare er notert på en autorisert markedsplass utenfor EØS-området.<sup>4</sup> Det utvidede virkeområdet er i NOU 2008: 16 begrunnet med at hensynene bak plikten også gjør seg gjeldende for norske selskaper med verdipapirer notert utenfor EØS, og at krav om redegjørelse for foretaksstyring ikke bør være av betydning for et selskaps vurdering av i hvilket land selskapet skal noteres.

Redegjørelsen for prinsipper og praksis for foretaksstyring 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

<sup>4</sup> NOU 2008: 16 Om foretaksstyring og tiltak mot manipulerings av finansiell informasjon kapittel 3.4.3.1. Finansdepartementet sluttet seg til utvalgets vurderinger i Prop. 117 L (2009–2010) Endringer i regnskapsloven og enkelte andre lover (foretaksstyring og tiltak mot manipulerings av finansiell informasjon) kapittel 3.1.6.

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
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.

Unntaket i regnskapsdirektivet artikkel 20 nr. 5 fra plikten om å redegjøre for foretakets retningslinjer for likestilling og mangfold for små og mellomstore foretak er ikke gjennomført i regnskapsloven § 3-3b. 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 bestemmelser i forskrift om avleggelse og oppdatering av opplysninger i rede-

gjørelsen 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.

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 markeds plass utenfor EØS hvor utsteders verdipapirer også er notert. Årsberetningen skal i så fall inneholde opplysninger om hvor redegjørelsen finnes offentlig tilgjengelig. Et utenlandsk krav anses ikke i noe tilfelle for likeverdig med regnskapsloven § 3-3b dersom det ikke omfatter en konsistenssjekk av revisor tilsvarende som i revisorloven.

Bestemmelsen i § 3-3b ble tatt inn i regnskapsloven i 2010 for å gjennomføre direktiv 2006/46/EF om endringer i regnskapsdirektivene som innførte plikt til å offentliggjøre en årlig erklæring om foretaksstyring.<sup>5</sup> Dette var en oppfølging av EU-kommisjonens handlingsplan fra 2003 om forbedring av selskapsretten og foretaksstyringen i EU. Regnskapsloven § 3-3b annet ledd nr. 9 om beskrivelse av foretakets retningslinjer for likestilling og mangfold, ble tilføyd i 2021 for å gjennomføre krav i NFRD om å ta med disse opplysningene i redegjørelsen om foretaksstyring.

#### 4.1.2.8 Land-for-land-rapportering

Regnskapspliktige som driver virksomhet innen utvinningsindustrien, skal etter regnskapsloven § 3-3d 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. Etter forskrift 20. desember 2013 nr. 1682 om land-for-land-rapportering er rapporteringspliktene begrenset til foretak over grensene for store foretak i regnskapsdirektivet,<sup>6</sup> allmennaksjesel-

<sup>5</sup> De tidligere regnskapsdirektivene er nå erstattet med direktiv 2013/34/EU. Se nå regnskapsdirektivet artikkel 20.

<sup>6</sup> Regnskapspliktige som på balansedagen overskrider to av følgende tre vilkår: Salgsinntekt over 320 millioner kroner, balansesum over 160 millioner kroner og gjennomsnittlig antall ansatte over 250.

skaper og foretak notert på regulert marked med Norge som hjemstat.

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

Det er fastsatt nærmere krav til rapporteringens innhold i forskriften om land-for-land. Etter forskriften skal rapporten offentliggjøres på den rapporteringspliktiges hjemmesider på internett, og være tilgjengelig i minst 5 år.

Bestemmelsene om land-for-land-rapportering ble tatt inn i regnskapsloven § 3-3d og verdipapirhandelloven § 5-5a i 2013 (i kraft 1. januar 2014). Forskrift om land-for-land-rapportering trådte i kraft samtidig. Lovreglene og forskriften om land-for-land-rapportering gjennomfører bestemmelsene i regnskapsdirektivet kapittel 10 om betalinger til myndigheter.

#### 4.1.2.9 Lederlønsrapport

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.<sup>7</sup>

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 inntående 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 gra-

tis i en periode på ti år. Dersom selskapet velger å la rapporten være offentlig tilgjengelig ut over dette, skal personopplysninger tas ut av rapporten.

Bestemmelsen ble tatt inn i allmennaksjeloven i 2019 (i kraft 1. januar 2021). Det er gitt nærmere regler om innholdet i rapporten i forskrift 11. desember 2020 nr. 2730 om retningslinjer og rapport om godtgjørelse for ledende personer. Disse reglene gjennomfører EØS-regler i samsvar med direktiv (EU) 2017/828 om endring av direktiv 2007/36/EF (aksjonærrettighetsdirektivet) med hensyn til å fremme langsiktig aksjeeierengasjement. Se aksjonærrettighetsdirektivet ny artikkel 9b og Prop. 135 L (2018–2019) om endringer i aksjelovgivningen mv. (langsiktig eierskap i noterte selskaper mv.).

### 4.1.3 Forventet EØS-rett

#### 4.1.3.1 Innføring av nye krav til bærekraftsrapportering – overordnede regler

De tidligere bestemmelsene om bærekraftsrapportering i regnskapsdirektivet artikkel 19a og 29a ble med virkning fra 5. januar 2023 erstattet med helt nye bestemmelser i ny artikkel 19a om bærekraftsrapportering på selskapsnivå og ny artikkel 29a om rapportering på konsernnivå. De nye bestemmelsene ble, som nevnt over, innført ved direktivet om bærekraftsrapportering (CSRD).

Etter regnskapsdirektivet ny artikkel 19a nr. 1 skal foretakene som omfattes av rapporteringsplikten inkludere i årsberetningen både 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 (såkalt «dobbel vesentlighet» i rapporteringen).

Bærekraftsforhold er i regnskapsdirektivet artikkel 2 nytt nr. 17 definert som miljømessige, sosiale og menneskerettighetsrelaterte, og styringsmessige faktorer, inkludert bærekraftsfaktorer som definert i offentliggjøringsforordningen artikkel 2 nr. 24. I offentliggjøringsforordningen artikkel 2 nr. 24 er bærekraftsfaktorer definert som miljømessige, sosiale og arbeidstakerrelaterte forhold, samt forhold som gjelder respekt for menneskerettighetene og bekjempelse av korrupsjon og bestikkelser.

<sup>7</sup> Nærings- og fiskeridepartementet kan i forskrift fastsette at bestemmelsene også skal gjelde for selskaper med aksjer tatt opp til handel på tilsvarende marked utenfor EØS eller på andre typer handelsplasser. Hjemmelen er ikke benyttet.

#### 4.1.3.2 Nærmere krav til innholdet i bærekraftsrapporteringen

Etter ny 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 interesser og til innvirkningen foretaket har på bærekraftsforhold
  - v. hvordan strategien har blitt implementert når det gjelder bærekraftsforhold
- b. 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
- 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 forsyningskjeden, 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 artikkel 19a nr. 3 første ledd skal bærekraftsinformasjonen, der det passer, inneholde informasjon om foretakets egen virksomhet og verdikjede, inkludert foretakets produkter og tjenester, dets forretningsforbindelser og forsyningskjede. Hvis ikke all nødvendig informasjon om foretakets verdikjede er tilgjengelig, skal foretaket i de tre første årene med rapporteringsplikt i samsvar med CSRD artikkel 5 nr. 2, 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, jf. artikkel 19a nr. 3 annet ledd.

Der det passer skal bærekraftsinformasjonen også inneholde referanser til annen informasjon i årsberetningen og beløp som er rapportert i årsregnskapet med utdypende forklaringer, jf. artikkel 19a nr. 3 tredje ledd.

Etter artikkel 19a nr. 3 fjerde ledd kan medlemsstatene tillate at opplysninger om kommende utvikling eller forhandlinger utelates i særlige unntakstilfeller hvor medlemmene av styret eller 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.

Etter artikkel 19a nr. 4 skal foretakene utarbeide bærekraftsinformasjonen i samsvar med standardene for bærekraftsrapportering som skal fastsettes med hjemmel i artikkel 29b, se kapittel 2.6.4 og 4.3.2.

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

Det følger av artikkel 19a nr. 6 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 i forhold til bærekraftsspørsmål
- c. de viktigste faktiske eller potensielle negative virkningene knyttet til foretakets virksomhet og verdikjede, inkludert foretakets produkter og tjenester, forretningsforhold og forsyningskjeden, 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.

Følgende foretak kan utarbeide forenklet bærekraftsrapportering som angitt ovenfor, selv om de oppfyller kriteriene for å være store foretak (se også tabell 3.2):

- Mindre og ikke-komplekse finansforetak
- Egenforsikringsforetak (captives)
- Egenforsikringsforetak som driver gjenforsikring.

De ovennevnte foretakene skal benytte rapporteringsstandardene for små og mellomstore foretak, jf. direktivet artikkel 29c, se kapittel 4.3.2.

#### 4.1.3.4 *Opplysninger om sentrale immaterielle ressurser*

Etter artikkel 19 nr. 1 nytt fjerde ledd skal foretakene også 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. Etter en ny definisjon i artikkel 2 nytt nr. 19 menes med «sentrale immaterielle ressurser» («key intangible resources») ressurser uten fysisk substans som foretakets forretningsmodell grunnleggende er

avhengig av og som er en kilde til verdiskaping for foretaket.

#### 4.1.3.5 *Endringer i redegjørelsen om foretaksstyring*

I regnskapsdirektivet artikkel 20 om redegjørelse om foretaksstyring, gjøres det enkelte justeringer i nr. 1 første ledd bokstav g om beskrivelse av foretakets retningslinjer for likestilling og mangfold i styret og tilsvarende selskapsorganer. Det presiseres at det alltid skal gis en beskrivelse av retningslinjer som gjelder kjønn, og funksjonsnedsettelse spesifiseres blant de forholdene som er relevante å beskrive. Etter artikkel 20 nr. 1 nytt annet ledd skal foretak som utarbeider bærekraftsrapportering i henhold til artikkel 19a, anses å ha oppfylt kravet om beskrivelse av foretakets retningslinjer for likestilling og mangfold i redegjørelsen om foretaksstyring, hvis beskrivelsen inkluderes i bærekraftsrapporteringen og det tas inn en henvisning til beskrivelsen i redegjørelsen om foretaksstyring.

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

Foretakets ledelse skal etter artikkel 19a nr. 5 informere representanter for de ansatte på et hensiktsmessig nivå, og diskutere med dem hvilken informasjon som er relevant og hvordan bærekraftsinformasjon innhentes og verifiseres. Synspunktene til representantene for de ansatte skal, der det er relevant, formidles til relevante styrende organer.

#### 4.1.3.7 *Nye krav til rapportering om inntektsskatt (direktiv 2021/2101)*

Et endringsdirektiv som endrer regnskapsdirektivet ved å sette inn et nytt kapittel 10a om plikt for visse foretak til å rapportere om inntektsskatt (utvidet land-for-land-rapportering) ble formelt vedtatt i EU 24. november 2021.<sup>8</sup> Direktivet trådte i kraft 20 dager senere, og skal gjennomføres i medlemsstatene innen 22. juni 2023. EU har markert direktivet som EØS-relevant, men direktivet er foreløpig ikke tatt inn i EØS-avtalen.

Utvalget legger til grunn at det ligger utenfor mandatet for denne utredningen, å vurdere hvor-

<sup>8</sup> Directive (EU) 2021/2101 of the European Parliament and of the Council of 24 November 2021 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of income tax information by certain undertakings and branches.



dan direktivendringene skal gjennomføres i norsk rett. Finansdepartementet viser i Prop. 1 S (2022 – 2023) til at departementet tar sikte på å utarbeide og sende på høring forslag til lovendringer basert på de nye EU-reglene.

#### 4.1.4 Utvalgets forslag

##### 4.1.4.1 *Overordnede krav til bærekraftsrapporteringen og plassering i loven*

CSRD innfører, med et par mindre unntak, fullharmoniserte bestemmelser om innholdet i bærekraftsrapporteringen. Utvalget legger vekt på at bestemmelsene i regnskapsloven som skal gjennomføre direktivkravene, utformes i nært samsvar med ny artikkel 19a i regnskapsdirektivet.

For å gjennomføre de kravene som medlemsstatene skal stille til bærekraftsrapportering etter regnskapsdirektivet ny artikkel 19a, foreslår utvalget en ny bestemmelse i regnskapsloven § 2-4. Utvalget bemerker at lovendringene som følger av CSRD, innebærer at bærekraftsrapporteringen får en ny og mer sentral funksjon i selskapsrapporteringen. Utvalget viser til at fortalen til CSRD langt på vei forutsetter at bærekraftsrapporteringen skal være likeverdig med årsregnskapet. Det vises videre til at bærekraftsrapporteringen etter CSRD skal tas inn i årsberetningen, jf. regnskapsdirektivet ny artikkel 19a nr. 1. Utvalget foreslår på denne bakgrunn at de nye lovreglene om bærekraftsrapportering tas inn i et eget kapittel i regnskapsloven. Utvalget foreslår at bestemmelsene om redegjørelse om foretaksstyring i regnskapsloven § 3-3b og land-for-land-rapportering i § 3-3d tas inn i det nye kapittelet i loven. Utvalget foreslår et nytt kapittel 2 i regnskapsloven hvor lovens bestemmelser om årsberetning, bærekraftsrapportering, redegjørelse om foretaksstyring og land-for-land-rapportering samles.

For å gjennomføre regnskapsdirektivet ny artikkel 19a nr. 1 første ledd, foreslår utvalget i regnskapsloven § 2-4 første ledd 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 informasjon som er nødvendig for å forstå hvordan bærekraftsforhold påvirker foretakets utvikling, stilling og resultat.

Utvalget foreslår at det tas inn en definisjon av bærekraftsforhold i regnskapsloven ny § 1-11. Forslaget er i samsvar med definisjonen i regnskapsdirektivet artikkel 2 nytt nr. 17. Definisjonen

i regnskapsdirektivet er omtalt slik i fortalen til CSRD avsnitt 28:

«The list of sustainability matters on which undertakings are required to report should be as consistent as possible with the definition of the term ‘sustainability factors’ laid down in Regulation (EU) 2019/2088 [offentliggjøringsforordningen], and should prevent a mismatch between information required by data users and information to be reported by undertakings. That list should also correspond to the needs and expectations of users and undertakings, who often use the terms ‘environmental’, ‘social’ and ‘governance’ as a means of categorising the three main sustainability matters. However, the definition of the term ‘sustainability factors’ laid down in Regulation (EU) 2019/2088 does not explicitly include governance matters. The definition of the term ‘sustainability matters’ in Directive 2013/34/EU as amended by this amending Directive should therefore cover environmental, social and human rights, and governance factors, and incorporate the definition of the term ‘sustainability factors’ laid down in Regulation (EU) 2019/2088.»

Utvalget legger vekt på at de tre hovedkategoriene av bærekraftsforhold – miljømessige, sosiale og styringsmessige forhold – skal komme tydelige frem, i tråd med det som er påpekt i fortalen til CSRD. Inndelingen i miljømessige, sosiale og styringsmessige forhold (ESG) er internasjonalt anerkjent, og brukes i ulike rammeverk for bærekraftsrapportering. Utvalget foreslår å innta den nærmere spesifiseringen av forhold som gjelder arbeidstakere, respekt for menneskerettigheter og bekjempelse av korrupsjon og bestikkelser i loven, i stedet for å vise videre til offentliggjøringsforordningen slik det gjøres i definisjonen i regnskapsdirektivet. Utvalget foreslår at med bærekraftsforhold skal menes miljømessige, sosiale og styringsmessige forhold, inkludert forhold som gjelder arbeidstakere, respekt for menneskerettigheter og bekjempelse av korrupsjon og bestikkelser, se forslag til bestemmelse i regnskapsloven ny § 1-11.

Redegjørelsen om samfunnsansvar etter regnskapsloven gjeldende § 3-3 c, kan gis i en separat rapport som det er henvist til i årsberetningen i stedet for i årsberetningen. De fleste foretak har utarbeidet en separat rapport. Etter de nye reglene, er det ikke lenger adgang til å tillate at den pliktige bærekraftsrapporteringen blir gitt i

en separat rapport som det henvises til i årsberetningen. Når hele bærekraftsrapporteringen skal tas inn i årsberetningen, innebærer dette at årsberetningen får et betydelig større omfang enn i dag. Det er et krav etter de nye direktivreglene at bærekraftsrapporteringen skal være tydelig identifiserbar og plasseres i en egen del av årsberetningen. Dette kan bidra til at den tradisjonelle funksjonen til årsberetningen fortsatt blir ivarettatt. At bærekraftsrapporteringen er gitt i en egen del av årsberetningen, er også viktig på grunn av det nye kravet om ekstern attestasjon av bærekraftsrapporteringen. Det må være tydelig hvilken informasjon som attesteres. For å gjennomføre regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 1 annet ledd, foreslår utvalget en bestemmelse i regnskapsloven ny § 2-3 første ledd om at bærekraftsrapporteringen skal gis i en egen tydelig atskilt del av årsberetningen.

#### 4.1.4.2 *Nærmere krav til innholdet i bærekraftsrapporteringen*

Regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 2 stiller krav til hva bærekraftsrapporteringen skal inneholde. Opplysningskravene i direktivbestemmelsen er gjengitt i kapittel 4.1.3.2. Direktivbestemmelsen er omtalt i fortalen til CSRD avsnitt 30 og 31. I avsnitt 30 omtales behovet for mer detaljerte rapporteringskrav når det gjelder bærekraftsrisiko generelt, og klimarisiko spesielt:

«Disclosure requirements should be specified in sufficient detail to ensure that undertakings report information on their resilience in relation to risks related to sustainability matters. In addition to the reporting areas identified in Article 19a(1) and Article 29a(1) of Directive 2013/34/EU, undertakings should be required to disclose information about their business strategy and the resilience of the business model and strategy in relation to risks related to sustainability matters. They should also be required to disclose any plans they may have to ensure that their business model and strategy are compatible with the transition to a sustainable economy and with the objectives of limiting global warming to 1,5 °C in line with the Paris Agreement and achieving climate neutrality by 2050, as established in Regulation (EU) 2021/1119, with no or limited overshoot.

It is especially important that plans related to the climate be based on the latest science, including Intergovernmental Panel on Climate Change (IPCC) reports and reports by the

European Scientific Advisory Board on Climate Change. Information disclosed in accordance with Article 8 of Regulation (EU) 2020/852 about the amount of capital expenditure (CapEx) or operating expenditure (OpEx) associated with taxonomy-aligned activities could support financial and investment plans related to such plans where appropriate. Undertakings should also be required to disclose whether and how their business model and strategy take account of the interests of stakeholders; any opportunities for the undertaking arising from sustainability matters; the implementation of the aspects of the business strategy which affect, or are affected by, sustainability matters; any sustainability targets set by the undertaking and the progress made towards achieving them; the role of the board and management with regard to sustainability matters; the principal actual and potential adverse impacts connected with the undertaking's activities; and how the undertaking has identified the information that it reports on.»

I fortalen avsnitt 31 omtales behovet for mer detaljerte rapporteringskrav om forsvarlig forretningsatferd og ivaretagelsen av menneskerettigheter, og om styringsmessige forhold og aktsomhetsvurderinger (due diligence):

«To ensure consistency with international instruments such as the UN 'Guiding Principles on Business and Human Rights: Implementing the United Nations 'Protect, Respect and Remedy' Framework' ('UN Guiding Principles on Business and Human Rights'), the OECD Guidelines for Multinational Enterprises and the OECD Due Diligence Guidance for Responsible Business Conduct, the due diligence disclosure requirements should be specified in greater detail than is currently the case in point (b) of Article 19a(1) and point (b) of Article 29a(1) of Directive 2013/34/EU. «Due diligence is the process that undertakings carry out to identify, monitor, prevent, mitigate, remediate or bring an end to the principal actual and potential adverse impacts connected with their activities and identifies how undertakings address those adverse impacts. Impacts connected with an undertaking's activities include impacts directly caused by the undertaking, impacts to which the undertaking contributes, and impacts which are otherwise linked to the undertaking's value chain. The

due diligence process concerns the whole value chain of the undertaking including its own operations, its products and services, its business relationships and its supply chains. In line with the UN Guiding Principles on Business and Human Rights, an actual or potential adverse impact is to be considered a principal impact where it ranks among the greatest impacts connected with the undertaking's activities based on: the gravity of the impact on people or the environment; the number of individuals that are or could be affected, or the scale of damage to the environment; and the ease with which the harm could be remediated, restoring the environment or affected people to their prior state.»

Utvalget foreslår å ta inn opplysningskrav i samsvar med direktivbestemmelsen i regnskapsloven § 2-4 annet ledd. Overordnet skal det gis beskrivelser av:

- foretakets forretningsmodell og strategi
- foretakets egne tidsbestemte mål knyttet til bærekraftsforhold
- rollen til foretakets styrende organer når det gjelder bærekraftsforhold og kompetanse for å ivareta denne rollen
- foretakets retningslinjer knyttet til bærekraftsforhold
- insentivordninger for medlemmer av styrende organer knyttet til bærekraftsforhold
- aktsomhetsvurderinger av bærekraftsforhold
- de viktigste risikoene for foretaket knyttet til bærekraftsforhold
- indikatorer som er relevante for opplysningene ovenfor.

Beskrivelsen av forretningsmodell og strategi skal inkludere informasjon om motstandsdyktighet mot bærekraftsrisiko og muligheter knyttet til bærekraftsforhold. Det skal informeres om 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, hvordan forretningsmodellen og strategien tar hensyn til foretakets interesser og til innvirkningen foretaket har på bærekraftsforhold og hvordan strategien har blitt implementert når det gjelder bærekraftsforhold.

Beskrivelsen av aktsomhetsvurderinger skal inkludere informasjon om prosessen for aktsomhetsvurderinger, identifiserte faktiske og potensielle negative virkninger knyttet til virksomheten

og verdikjeden mv. og tiltak for å begrense skadevirkninger.

Etter forslaget må foretaket beskrive prosessen med å identifisere informasjon som er inkludert i årsberetningen for å oppfylle kravene om å gi informasjon som er nødvendig for å forstå foretakets påvirkning på bærekraftsforhold og informasjon som er nødvendig for å forstå hvordan bærekraftsforhold påvirker den regnskapspliktiges utvikling, stilling og resultat. I samsvar med direktivet foreslås det videre at de beskrivelsene som er nevnt i listen ovenfor, der det passer, skal inkludere informasjon som beskriver forholdene på kort, mellomlang og lang sikt.

Rapporteringskravene i artikkel 19a nr. 2 vil utfylles av de europeiske standardene for bærekraftsrapportering (ESRS). Utvalgets foreslår at slike standarder fastsettes som forskrifter i medhold av regnskapsloven ny § 2-6, se kapittel 4.3. Utvalget har foreslått en direktivnær utforming, hvor alle punktene i direktivbestemmelsen inntas i bestemmelsen. Utvalget bemerker at lovbestemmelsen gir overordnede rapporteringskrav, og vil virke sammen med de detaljerte bestemmelsene i ESRS-ene. Bestemmelsen vil blant annet være viktig når det gjelder forhold som ESRS-ene ikke dekker, og vil være retningsgivende ved tolkning av ESRS-ene.

Utvalget bemerker at Den europeiske klimaloven (forordning (EU) 2021/1119) som det er vist til i artikkel 19a nr. 2 bokstav a punkt iii, ikke er EØS-relevant. Den endelige utformingen av regnskapsloven § 2-4 kan derfor avhenge av eventuelle EØS-tilpasninger til CSRD. Utvalget antar imidlertid at det aktuelle opplysningskravet knyttet til målet i forordningen om å oppnå klimanøytralitet innen 2050, står på egne ben uten at det er nødvendig å vise til forordningen i regnskapsloven § 2-4.

For å gjennomføre regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 3 første og tredje ledd, foreslår utvalget en bestemmelse i ny § 2-4 tredje ledd om at bærekraftsrapporteringen, der det passer, skal 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. For å gjennomføre artikkel 19a nr. 3 annet ledd og 29a nr. 3 annet ledd om at opplysninger om verdikjeden kan utsettes i de tre første årene med rapporteringsplikt hvis denne informasjonen ikke er tilgjengelig, foreslår utvalget en overgangsregel i lovtkastet del XII nr. 4.

For å gjennomføre regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 4, foreslår utvalget en bestemmelse i regnskapsloven ny § 2-4 femte ledd om at bærekraftsrapporteringen skal utarbeides i samsvar med de europeiske standardene for bærekraftsrapportering (ESRS) som etter utvalgets forslag skal fastsettes i medhold av ny § 2-6. Det vises til omtalen av ESRS og ny § 2-6 i kapittel 4.3.

Medlemsstatene kan etter regnskapsdirektivet ny artikkel 19a nr. 3 fjerde ledd og ny artikkel 29a nr. 3 fjerde ledd tillate at opplysninger om kommende utvikling eller forhandlinger kan utelates på nærmere vilkår hvis det kan være til alvorlig skade for foretaket om opplysningene kom ut. Utvalget antar at bestemmelsen dekker et begrenset behov. Utvalget legger til grunn at det som regel vil være god mulighet for å gi nødvendig bærekraftsinformasjon på en måte som ikke skader foretaket på utilsiktet vis. Utvalget foreslår imidlertid at opsjonen i direktivet benyttes fordi det ikke kan utelukkes at det i gitte situasjoner kan være berettiget behov for en sikkerhetsventil. Utvalget foreslår en bestemmelse i regnskapsloven ny § 2-4 fjerde ledd om at opplysninger om kommende 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 kan likevel bare utelates hvis dette ikke forhindrer en rimelig og balansert forståelse av foretakets utvikling, stilling og resultat og hvordan virksomheten påvirker omgivelsene.

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

Etter regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 6 skal små og mellomstore noterte foretak ha adgang til å utarbeide bærekraftsrapportering etter forenklede rapporteringskrav og standarder for bærekraftsrapportering for små og mellomstore foretak. Adgangen til å følge slike forenklede rapporteringskrav skal også gjelde for store foretak som er såkalte mindre og ikke-komplekse finansforetak, egenforsikringsforetak (captive) og egenforsikringsforetak for gjenforsikring. Forenklingshensynet er omtalt i fortalen til CSRD avsnitt 21. 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:

«Small and medium-sized undertakings whose securities are admitted to trading on a regulated market in the Union should be given the possibility of reporting in accordance with standards that are proportionate to their capacities and resources, and relevant to the scale and complexity of their activities. Small and medium-sized undertakings whose securities are not admitted to trading on a regulated market in the Union should also have the possibility of choosing to use such proportionate standards on a voluntary basis.»

Tabell 3.2 gir en oversikt over rapporteringsplikter for kategorier av foretak etter størrelse, se kapittel 3.2.3.2.

For å gjennomføre regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 6 første ledd, foreslår utvalget bestemmelser i regnskapsloven ny § 2-4 sjette og syvende ledd som spesifiserer forenklede 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 artikkel 19a nr. 6 annet ledd, foreslår utvalget en bestemmelse i regnskapsloven ny § 2-4 åttende ledd om at regnskapspliktige som benytter adgangen til å utarbeide forenklet bærekraftsrapportering, skal følge de europeiske standardene for bærekraftsrapportering for små og mellomstore foretak (ESRS-SMB) som etter utvalgets forslag skal fastsettes i medhold av ny § 2-6. Det vises til omtalen av ESRS og ny § 2-6 i kapittel 4.3.

#### 4.1.4.4 Opplysninger om sentrale immaterielle ressurser

Etter regnskapsdirektivet artikkel 19 nr. 1 nytt fjerde ledd skal foretak som har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering, gi informasjon om sentrale immaterielle ressurser («key intangible resources») i den generelle delen av årsberetningen. Sentrale immaterielle ressurser er definert i regnskapsdirektivet artikkel 2 nytt nr. 19. Kravet er omtalt i fortalen til CSRD avsnitt 32:

«It is widely recognised that information on intangible assets and other intangible factors, including internally generated intangible resources, is underreported, impeding the proper assessment of an undertaking's development, performance and position, and the monitoring of investments. To enable investors to

better understand the increasing gap between the accounting book value of many undertakings and their market valuation, which is observed in many sectors of the economy, adequate reporting on intangible resources should be required of all large undertakings and all undertakings, except micro-undertakings, whose securities are admitted to trading on a regulated market in the Union. Nonetheless, certain information on intangible resources is intrinsic to sustainability matters, and should therefore be part of sustainability reporting. For example, information about employees' skills, competences, experience, loyalty to the undertaking and motivation for improving processes, goods and services, is sustainability information regarding social matters that could also be considered as information on intangible resources. Likewise, information about the quality of the relationships between the undertaking and its stakeholders, including customers, suppliers and communities affected by the activities of the undertaking, is sustainability information relevant to social or governance matters that could also be considered as information on intangible resources. Such examples illustrate how in some cases it is not possible to distinguish information on intangible resources from information on sustainability matters.»

For å gjennomføre regnskapsdirektivet artikkel 19 nr. 1 nytt fjerde ledd, foreslår utvalget en ny bestemmelse i regnskapslovens alminnelige bestemmelse om årsberetningen om at regnskapspliktige som har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering, skal 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. Utvalget foreslår å ta inn en bestemmelse som svarer til definisjonen i regnskapsdirektivet artikkel 2 nytt nr. 19 i loven. Etter bestemmelsen vil sentrale immaterielle ressurser være ressurser uten fysisk substans som foretakets forretningsmodell grunnleggende er avhengig av og som er en kilde til verdiskaping for foretaket. Se forslaget til nytt syvende ledd i tidligere § 3-3a som blir ny § 2-2.

#### 4.1.4.5 *Endringer i redegjørelsen om foretaksstyring*

Regnskapsdirektivet artikkel 20 nr. 1 første ledd bokstav g om beskrivelse av foretakets retningslinjer for likestilling og mangfold i styret mv, er gjennomført i regnskapsloven § 3-3b annet ledd nr. 9. CSRD gjør enkelte endringer i bestemmelsen for å fremheve retningslinjer som gjelder kjønn og funksjonsnedsettelse. Videre er det tatt inn et nytt annet ledd om at foretak som gir beskrivelsen i bærekraftsrapporteringen, anses for å ha oppfylt kravet hvis de tar inn en henvisning til beskrivelsen i redegjørelsen om foretaksstyring. Endringene er omtalt i CSRD fortalen avsnitt 58:

«In order to progress towards a more gender-balanced participation in economic decision-making, it is necessary to ensure that undertakings whose securities are admitted to trading on a regulated market in the Union always report on their gender diversity policies and the implementation thereof. However, to avoid an unnecessary administrative burden, such undertakings should have the possibility of reporting some of the information required by Article 20 of Directive 2013/34/EU alongside other sustainability information. If they decide to do so, the corporate governance statement should include a reference to the undertaking's sustainability reporting, and the information required under Article 20 of Directive 2013/34/EU should remain subject to the assurance requirements of the corporate governance statement.»

For å gjennomføre endringene i regnskapsdirektivet artikkel 20 nr. 1 første ledd bokstav g, foreslår utvalget enkelte endringer i annet ledd nr. 9 i regnskapsloven § 3-3b, som etter lovforslaget blir § 2-9. Etter forslaget vil bestemmelsen presisere at 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 et nytt fjerde ledd i regnskapsloven § 3-3b, som etter lovforslaget blir § 2-9. Etter bestemmelsen skal regnskapspliktig som utarbeider bærekraftsrapportering anses å ha oppfylt kravene i annet ledd nr. 9 til 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.

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

Etter regnskapsdirektivet ny artikkel 19a nr. 5 skal ledelsen informere om og drøfte den relevante bærekraftsinformasjonen og hvordan den innhentes og verifiseres med representanter for de ansatte. Kravet er omtalt i fortalen til CSRD avsnitt 52:

«Member States should ensure that sustainability reporting is carried out in compliance with workers' rights to information and consultation. The management of the undertaking should therefore inform workers' representatives at the appropriate level and discuss with them relevant information and the means of obtaining and verifying sustainability information. This implies for the purpose of this amending Directive the establishment of dialogue and exchange of views between workers' representatives and central management or any other level of management that could be more appropriate, at such times, in such fashion and with such content as would enable workers' representatives to express their opinion. Their opinion should be communicated, where applicable, to the relevant administrative, management or supervisory bodies.»

Etter arbeidsmiljøloven § 8-1 skal arbeidsgivere i virksomhet som jevnlig sysselsetter minst 50 arbeidstakere informere om og drøfte spørsmål av betydning for arbeidstakernes arbeidsforhold med arbeidstakernes tillitsvalgte. Etter § 8-2 første ledd omfatter plikten etter § 8-1 informasjon om den aktuelle og forventede utvikling av virksomhetens aktiviteter og økonomiske situasjon, informasjon om og drøfting av den aktuelle og forventede bemanningssituasjon i virksomheten, og informasjon om og drøfting av beslutninger som kan føre til vesentlig endring i arbeidsorganisering eller ansettelsesforhold.

For å gjennomføre regnskapsdirektivet ny artikkel 19a nr. 5, 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.

Bestemmelsene i arbeidsmiljøloven § 8-2 kan etter fjerde ledd fravikes ved tariffavtale. Det er ikke særskilt fastsatt i regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 5 at drøfting av bærekraftsrapporteringen kan fravikes ved tariffavtale, men etter utvalgets forståelse er drøftingsplikten som nevnt i regnskapsdirektivet en del av den alminnelige drøftingsplikten for arbeidsgivere som anvendes i mange land. Utvalget legger til grunn at de nærmere reglene i arbeidsmiljøloven om drøftingsplikten skal og kan gjelde, inkludert muligheten til å fravike bestemmelsene ved tariffavtale.

#### 4.1.4.7 *Bærekraftsinformasjon etter den generelle bestemmelsen om årsberetningens innhold (nåværende § 3-3a)*

*Foretak som skal utarbeide bærekraftsrapportering i samsvar med de nye reglene som gjennomfører CSRD*

Etter regnskapsloven gjeldende § 3-3a, som etter lovforslaget blir ny § 2-2, 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 forslaget til nye regler i regnskapsloven §§ 2-3 til 2-8 og de europeiske standardene for bærekraftsrapportering (ESRS), vil oppfylle disse rapporteringsbehovene. Utvalget legger til grunn at opplysningskravene kan og bør samordnes. Det vises også 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 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 ny § 2-4 niende ledd at regnskapspliktige som utarbeider bærekraftsrapportering i henhold til de nye lovkravene, skal anses å ha oppfylt disse opplysningskravene.

*Foretak som ikke skal utarbeide bærekraftsrapportering i samsvar med de nye reglene*

Utvalget har vurdert behovet for tilpasninger i de gjeldende kravene til årsberetningen i regnskapsloven § 3-3a for å få god sammenheng med de nye reglene om bærekraftsrapportering som gjen-

nomfører CSRD. Tilpasningene vil gjelde for foretak som ikke er omfattet av de nye reglene i regnskapsloven §§ 2-3 til 2-8, men som har plikt til å utarbeide årsberetning.

*Utvalgets flertall, alle bortsett fra medlemmet Sigurdsen*, foreslår å videreføre kravene til bærekraftsinformasjon i gjeldende § 3-3a i regnskapsloven med enkelte tilpasninger. Flertallet mener at opplysningskravene om bærekraftsforhold i regnskapsloven § 3-3a tredje og tiende ledd, som etter lovforslaget blir ny § 2-2 tredje og ellefte ledd, bør oppdateres for å få en tydeligere angivelse av opplysningskravene som er samordnet med begrepsbruken i de nye bestemmelsene om bærekraftsrapportering. Det vises spesielt til forslaget til definisjon av bærekraftsforhold i regnskapsloven ny § 1-11, se kapittel 4.1.4.1.

Regnskapsloven § 3-3a tredje ledd (ny § 2-2 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 resultatindikatorer relevante for den aktuelle virksomheten, inkludert opplysninger om miljø- og personalsaker. Resultatindikatorene skal gis i den grad det er nødvendig for å forstå den regnskapspliktiges utvikling, resultat eller stilling. Bestemmelsen i tredje ledd gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 19 nr. 1 tredje ledd første punktum. Ikke-finansielle forhold (bærekraftsforhold) har i stadig større grad blitt sentrale resultatindikatorer i foretakene. Flertallet foreslår derfor å stryke «der det passer» i tredje ledd første punktum. Begrepet «miljø- og personalsaker» bør oppdateres i samsvar med utvalgets forslag til definisjon av bærekraftsforhold. Dette vil også passe med den engelske språkversjonen av regnskapsdirektivet hvor begrepsbruken i artikkel 19 nr. 1 er i tråd med definisjonen av «sustainability matters». Flertallet foreslår ut fra dette å erstatte «miljø- og personalsaker» med «miljøforhold og forhold som gjelder arbeidstakere».

Regnskapsloven § 3-3a tiende ledd (ny § 2-2 ellefte ledd) gjelder opplysninger om påvirkning av det ytre miljø. Etter bestemmelsen skal det 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.

Observasjoner av praksis viser at det har vært vanlig å bruke standardformuleringer som i liten

grad er tilpasset virksomhetens forhold. Flertallet anser at det kan være mulig å bidra til en bedring av rapporteringspraksis ved å tydeliggjøre opplysningskravet og samtidig heve vesentlighetsterskelen fra «ikke ubetydelig» til «betydelig» påvirkning. Siktemålet er bedre informasjon om de miljøforholdene som har størst betydning. Den økte terskelen for opplysningskravet må sees i lys av at bestemmelsen ikke vil omfatte foretak som plikter eller velger å gi bærekraftsrapportering i samsvar med de nye reglene om bærekraftsrapportering. Etter flertallets vurdering vil opplysningskravet bli 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». Begrepet miljøforhold vil ha samme innhold som i CSRD og i forslaget til definisjon av bærekraftsforhold. Flertallet anser at presiseringen av virkninger på klima, natur og miljø, gir en tydeligere anvisning på bredden i de vurderingene som foretakene må gjøre for å kartlegge sitt fotavtrykk.

Flertallet foreslår at det i regnskapsloven ny § 2-2 ellefte ledd (endring av gjeldende § 3-3a tiende ledd) skal gis opplysninger om forhold ved virksomheten, herunder dens innsatsfaktorer og produkter, som kan medføre en betydelig 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.

Flertallet har også vurdert om det i regnskapsloven § 3-3a sjettede ledd (blir § 2-2 sjettede ledd) som omhandler opplysninger om finansiell risiko, bør presiseres at det skal redegjøres for bærekraftsrelatert risiko der slik risiko er relevant. Etter bestemmelsen skal det gjøres rede for foretakets eksponering mot markedsrisiko, kredittrisiko og likviditetsrisiko som er av betydning for å bedømme foretakets eiendeler, gjeld, finansiell stilling og resultat. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 19 nr. 2 bokstav e. At klima- og naturrelaterte forhold blir stadig viktigere risikofaktorer for foretak kan tale for at også klima- og naturrisiko bør nevnes eksplisitt i bestemmelsen. Flertallet legger imidlertid mest vekt på hensynet til gjennomføring i nært samsvar med regnskapsdirektivet, og viser til at artikkel 19 nr. 2 ikke er endret med CSRD. Flertallet foreslår derfor ikke å endre bestemmelsen. Flertallet viser til at i den grad finansiell klima- eller naturrisiko er vesentlig for virksomheten, så vil opplysninger om dette være nødvendig for å oppfylle det gene-

relle kravet om å gi opplysninger om finansiell risiko som er av betydning for å bedømme foretakets eiendeler, gjeld, finansiell stilling og resultat.

*Medlemmet Sigurdson* viser til at det ikke er gjort endringer ved CSRD som gjør det nødvendig å endre opplysningskravene i årsberetningen. Disse kravene gjelder for alle mellomstore foretak, og dette medlemmet mener at det i lys av dette er behov for en nærmere vurdering ut over det som har vært mulig innenfor rammen av denne utredningen, før det eventuelt gjøres endringer i disse opplysningskravene. Dette medlemmet slutter seg derfor ikke til forslaget om endringer i regnskapsloven ny § 2-2 tredje og ellefte ledd.

#### 4.1.4.8 Samordning med andre bestemmelser om bærekraftsrapportering

Etter utvalgets syn bør det legges til rette for at foretak som skal utarbeide bærekraftsrapportering i årsberetningen etter forslaget til regnskapsloven §§ 2-3 til 2-5 og de europeiske standardene for bærekraftsrapportering (ESRS), kan gi årlig bærekraftsinformasjon som kreves etter andre lovbestemmelser sammen med denne. Utvalget skal etter mandatet foreslå nødvendige tilpasninger i annet regelverk.

Utvalget har vurdert samordning når det gjelder følgende lovkrav:

- Bærekraftsinformasjon etter taksonomiforordningen artikkel 8
- Bærekraftsinformasjon etter offentliggjøringsforordningen artikkel 11
- Rapportering om likestilling etter likestillings- og diskrimineringsloven § 26
- Rapportering etter åpenhetsloven § 5
- Land-for-land rapportering etter regnskapsloven § 3-3d og verdipapirhandeloven § 5-5 a.

*Bærekraftsinformasjon etter taksonomiforordningen artikkel 8.* Her sikres full samordning gjennom kravet i taksonomiforordningen artikkel 8 nr. 1 om at informasjonen skal inntas i bærekraftsrapporteringen i årsberetningen etter regnskapsdirektivet artikkel 19a og 29a.

*Bærekraftsinformasjon etter offentliggjøringsforordningen artikkel 11.* Etter denne bestemmelsen i forordningen, skal enkelte aktører i finansmarkedene årlig rapportere bærekraftsinformasjon om verdipapirfond, pensjonssparing og lignende finansielle produkter til kundene. Utvalget legger til grunn at det i utgangspunktet ikke vil være overlapp mellom virkeområdet til rapporteringspliktene etter offentliggjøringsforordningen og

bærekraftsrapporteringen etter forslaget til regnskapsloven ny § 2-4. Det vises til unntaket for typer av fond mv. i regnskapsdirektivet artikkel 1 nytt nr. 4 og det foreslåtte unntaket for alternative investeringsfond (AIF) i regnskapsloven ny § 1-2 a annet ledd. Informasjonen som etter offentliggjøringsforordningen skal gis til kundene har dessuten til dels et annet formål enn bærekraftsrapporteringen. Behovet og muligheten for samordning er derfor begrenset, slik utvalget vurderer det.

*Rapportering om likestilling etter likestillings- og diskrimineringsloven § 26 a.* 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 regnskapsloven ny § 2-4 og ESRS.

*Rapportering etter åpenhetsloven § 5.* Utvalget legger til grunn at det enkelte foretaket vil kunne samordne og inkludere redegjørelsen etter åpenhetsloven § 5 i bærekraftsrapporteringen etter forslaget til regnskapsloven ny § 2-4 og ESRS. Utvalget viser også til arbeidet i EU med et nytt direktiv med lignende krav til aktivitetsplikt og redegjørelse som i åpenhetsloven, jf. EU-kommisjonens forslag til et direktiv om aktsomhetsvurderinger for bærekraftig forretningsdrift (*Corporate Sustainability Due Diligence Directive*, CSDDD).<sup>9</sup> Et slikt direktiv vil kunne legge til rette for samordning med bærekraftsrapporteringen etter CSRD gjennom rapporteringskrav i ESRS.

*Land-for-land rapportering etter regnskapsloven § 3-3d og verdipapirhandeloven § 5-5a.* Disse bestemmelsene gjennomfører rapporteringskrav etter regnskapsdirektivet kapittel 10. Utvalget mener at eventuell samordning med bærekraftsrapporteringen i årsberetningen må skje gjennom utviklingen av ESRS-standarder. De standardene som er foreslått per i dag omhandler ikke land-for-land rapportering. Etter utvalgets vurdering er ikke regnskapsloven § 3-3d til hinder for å inkludere land-for-land-rapporten i bærekraftsrapporteringen i årsberetningen.

## 4.2 Konsernrapportering

### 4.2.1 Gjeldende rett

For regnskapspliktig som utarbeider konsernregnskap, skal årsberetningen også dekke virk-

<sup>9</sup> Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on Corporate Sustainability Due Diligence and amending Directive (EU) 2019/1937, COM/2022/71 final.



somheten i konsernet, jf. regnskapsloven § 3-3a tolvte ledd.

I redegjørelsen om foretaksstyring etter regnskapsloven § 3-3b skal regnskapspliktige som utarbeider konsernregnskap, gi en beskrivelse av hovedelementene i konsernets systemer for internkontroll og risikostyring knyttet til regnskapsrapporteringsprosessen, jf. § 3-3b annet ledd nr. 4.

Datterselskap er unntatt fra krav om å utarbeide redegjørelse om samfunnsansvar dersom morselskapet har gitt en redegjørelse i årsberetningen for konsernet som også omfatter datterselskapet, jf. regnskapsloven § 3-3 c syvende ledd. Datterselskapet skal i så fall opplyse om dette i sin årsberetning og angi hvor redegjørelsen finnes offentlig tilgjengelig.

Datterselskaper er på tilsvarende måte unntatt fra kravene i regnskapsloven § 3-3d om å utarbeide årlig rapport om betalinger til myndigheter, dersom opplysningene er tatt inn i morselskapets årlige rapport om konsernets betalinger til myndigheter.

#### 4.2.2 Forventet EØS-rett

Etter regnskapsdirektivet artikkel 29a, slik denne er endret med CSRD, skal morforetak i store konsern utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet. Rapporteringen skal inkluderes i en egen tydelig identifiserbar del av årsberetningen for konsernet. Medlemsstatene er ikke pålagt å kreve at noterte morselskap i små og mellomstore konsern skal utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet, se kapittel 3.2.2.1. Det er tilstrekkelig å kreve at noterte morselskap i små og mellomstore konsern skal utarbeide bærekraftsrapportering på selskapsnivå.

Konsernrapporteringen etter regnskapsdirektivet ny artikkel 29a skal inneholde den samme informasjonen for konsernet sett som en enhet (konsolidert) som bærekraftsrapporteringen på selskapsnivå etter regnskapsdirektivet ny artikkel 19a, se kapittel 4.1.3. Kravene til bærekraftsrapportering på konsernnivå og selskapsnivå skiller seg likevel fra hverandre på følgende måter:

- Etter ny artikkel 29a nr. 4 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 fore-

taket legge frem en tilstrekkelig forståelse av risikoene og påvirkningene til de berørte datterselskapene

- Morforetak skal angi i konsernets årsberetning hvilke datterselskaper og morselskap i underkonsern som er unntatt fra kravene til bærekraftsrapportering fordi de inngår i konsernrapporteringen, jf. ny artikkel 19a nr. 9 og 29a nr. 8
- Etter ny 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 ny artikkel 19a
- Ny artikkel 29a om konsolidert bærekraftsrapportering 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.

Etter regnskapsdirektivet tidligere artikkel 29a nr. 1 skulle foretak av allmenn interesse som er morforetak i et stort konsern med over 500 ansatte, ta med en konsolidert ikke-finansiell erklæring i konsernberetningen. Den konsoliderte ikke-finansielle erklæringen skulle inneholde tilsvarende informasjon som den ikke-finansielle erklæringen til selskaper etter artikkel 19a. Datterselskap som er morselskap i underkonsern, var unntatt fra plikten til å utarbeide konsolidert ikke-finansiell erklæring hvis underkonsernet var inkludert i den ikke-finansielle erklæringen til et annet foretak. Medlemsstatene kunne utvide unntaket til datterselskaper som var inkludert i en rapport basert på annet regelverk som dekker den samme informasjonen. Disse direktivbestemmelsene ble tatt inn i regnskapsdirektivet med direktivet om ikke-finansiell rapportering (NFRD) i 2014, se kapittel 2.6.1.1.

#### 4.2.3 Utvalgets forslag

For å gjennomføre regnskapsdirektivet ny artikkel 29a nr. 1, foreslår utvalget en ny § 2-5 i regnskapsloven om konsolidert bærekraftsrapportering. Bestemmelsene om innholdet i den konsoliderte bærekraftsrapporteringen i regnskapsdirektivet ny artikkel 29a, er i all hovedsak i samsvar med kravene til innholdet i bærekraftsrapportering på selskapsnivå etter ny artikkel 19a. Utvalget foreslår derfor at det henvises til innholdskravene som gjelder på selskapsnivå etter forslaget til § 2-4, heller enn å følge regnskapsdirektivets system hvor alle kravene er gjentatt i bestemmelsen

om konsolidert bærekraftsrapportering. Utvalget anser at en henvisning gir bedre oversikt over hva som er likt og hvilke særregler som gjelder for den konsoliderte bærekraftsrapporteringen.

Virkeområdet for krav om konsolidert bærekraftsrapportering er snevrere enn for bærekraftsrapportering på selskapsnivå, ved at noterte foretak som er morselskap i små og mellomstore konsern, ikke har plikt til å utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering, jf. omtalen i kapittel 3.2.3. Disse morselskapene skal bare ha plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering på selskapsnivå. Merk at små og mellomstore foretak inkludert morselskap i små og mellomstore konsern, som *ikke* er noterte foretak, faller helt utenfor rapporteringspliktene etter CSRD og utvalgets forslag.

For å gjennomføre regnskapsdirektivet ny artikkel 29a nr. 1, 2, 3 og 5, foreslår utvalget en bestemmelse i regnskapsloven ny § 2-5 første ledd om at regnskapspliktige som er morselskap i store konsern, skal utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering i samsvar med bestemmelsene i § 2-4 første til femte 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.

Morselskap i små og mellomstore noterte foretak skal i samsvar med direktivet kun ha plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering på selskapsnivå. Disse morselskapene vil imidlertid etter forslaget til regnskapsloven ny § 2-3 tredje ledd, kunne velge å utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet, i stedet for bærekraftsrapportering på selskapsnivå. Regnskapsdirektivet tillater ikke eksplisitt at morselskap i små og mellomstore konsern som benytter denne muligheten, kan utarbeide den konsoliderte bærekraftsrapporteringen i samsvar med de forenklede reglene for små og mellomstore foretak. Siden morselskaper i små og mellomstore konsern kan unnlate å utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering, legger utvalget til grunn at direktivet tillater at morselskap i små og mellomstore konsern kan utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering i samsvar med de forenklede reglene. Konsolidert bærekraftsrapportering vil gi mer relevant og dekkende bærekraftsinformasjon, også hvis de forenklede reglene benyttes. Utvalget foreslår derfor i regnskapsloven ny § 2-5 første ledd, at morselskap i små og mellomstore konsern skal kunne utarbeide den konsoliderte bærekraftsrapporteringen i samsvar med kravene til bærekraftsrapportering for små og mellom-

store foretak og de europeiske standardene for bærekraftsrapportering for små og mellomstore foretak (ESRS-SMB).

Utvalget bemerker at regnskapsdirektivets bestemmelser om konsolidert årsberetning tar utgangspunkt i at dette er en egen årsberetning som kan være adskilt fra morselskapets årsberetning. Etter regnskapsloven skal morselskap avgi en samlet årsberetning som dekker morselskapet og virksomheten i konsernet, jf. § 3-3a tolvte ledd om at for regnskapspliktig som utarbeider konsernregnskap, skal årsberetningen også dekke virksomheten i konsernet. Utvalget foreslår ikke noen endring i dette. Utvalget foreslår imidlertid at det presiseres i forslaget til regnskapsloven § 2-1 annet ledd, at informasjonen om virksomheten i konsernet skal gi grunnlag for å vurdere morselskapet og alle datterselskapene som en enhet, jf. den tilsvarende presiseringen for den konsoliderte bærekraftsrapporteringen i forslaget til regnskapsloven § 2-5 første ledd.

Et morselskap som utarbeider konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet, bør på tilsvarende måte som datterselskapene i konsernet, være fritatt for i tillegg å utarbeide bærekraftsrapportering på selskapsnivå. For å gjennomføre regnskapsdirektivet ny artikkel 29a nr. 7, foreslår utvalget en bestemmelse i regnskapsloven ny § 2-3 fjerde ledd om at et morselskap som utarbeider konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet i samsvar med § 2-5, skal anses å ha oppfylt plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering på selskapsnivå.

For å gjennomføre regnskapsdirektivet ny artikkel 29a nr. 4 første ledd, foreslår utvalget en bestemmelse i regnskapsloven § 2-5 annet ledd. 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 være like relevant for morselskaper, og utvalget mener derfor at alle konsernselskapene bør omfattes. Etter utvalgets vurdering er dette best i samsvar med regnskapsdirektivet ny artikkel 29a nr. 7 om at morselskapet ikke behøver å rapportere på selskapsnivå.

For å gjennomføre regnskapsdirektivet ny artikkel 29a nr. 4 annet ledd, foreslår utvalget en bestemmelse i regnskapsloven § 2-5 tredje ledd om at morselskapet skal angi hvilke datterselskaper som er unntatt fra kravene til bærekraftsrap-

portering fordi de inngår i den konsoliderte bærekraftsrapporteringen.

For å gjennomføre regnskapsdirektivet artikkel 29a nr. 6, foreslår utvalget en bestemmelse om plikt til informasjon og drøfting med arbeidstakerne i arbeidsmiljøloven § 8-2 første ledd. Det er en tilsvarende bestemmelse i artikkel 19a nr. 5. Forslaget er omtalt i kapittel 4.1.4.6.

### 4.3 Europeiske standarder for bærekraftsrapportering

#### 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. Finansdepartementet kan fastsette forskrift om nærmere krav til rapporteringen, herunder krav om at det skal gis tilleggsopplysninger i foretakets årsberetning. Denne forskriftshjemmelen har ikke blitt benyttet. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet tidligere artikkel 19a nr. 1 og artikkel 29 nr. 1, se kapittel 4.3.2.

Før endringene som følger av CSRD har regnskapsdirektivet ikke stilt krav om at foretak som rapporterer bærekraftsinformasjon skal benytte bestemte standarder. Regnskapsdirektivet tidligere artikkel 19a nr. 1 og artikkel 29 nr. 1 fastsatte imidlertid at medlemsstatene skal tillate at redegjørelsen kan utarbeides i samsvar med nasjonale, europeiske eller internasjonale rammeverk for rapportering, og at foretaket i så fall skal opplyse om hvilket rammeverk som har blitt benyttet. EU-kommisjonen ga i 2017 ikke-bindende retningslinjer for ikke-finansiell rapportering for foretak. Retningslinjene ble supplert med ytterligere ikke-bindende retningslinjer om rapportering av klimarelaterte opplysninger i 2019. Direktivbestemmelsene ble tatt inn i regnskapsdirektivet med direktivet om ikke-finansiell rapportering (NFRD) i 2014, se kapittel 2.6.1.

#### 4.3.2 Forventet EØS-rett

##### 4.3.2.1 Innledning

Med CSRD innføres et nytt kapittel 6a i regnskapsdirektivet om standarder for bærekraftsrapportering. Etter ny artikkel 29b og 29c skal EU-kommisjonen vedta delegerte rettsakter som fast-

setter standarder for bærekraftsrapportering. Etter ny artikkel 29c skal EU-kommisjonen vedta rettsakter om standarder for bærekraftsrapportering for små og mellomstore foretak.

EU-kommisjonen skal innen 30. juni 2023 vedta et første sett med standarder som spesifiserer informasjonen foretak skal rapportere i samsvar med ny artikkel 19a nr. 1 og 2, jf. artikkel 29b nr. 1 annet ledd og innføringen av rapporteringsplikt om bærekraftsforhold for «NFRD-foretak» for regnskapsår som starter 1. januar 2024 eller senere, og for andre store foretak for regnskapsår som starter 1. januar 2025 eller senere. Det første settet med standarder skal blant annet bidra til at foretakene gir informasjon som foretak i finanssektoren, som er underlagt kravene i offentliggjøringsforordningen, trenger for at de skal kunne gi informasjon de er pålagt å gi til investorer/kjøpere av investeringsprodukter, jf. omtale av offentliggjøringsforordningen i kapittel 2.5.3 og 4.1.2.4.

EU-kommisjonen skal innen 30. juni 2024 vedta standarder med utfyllende krav og sektorspesifikke opplysningskrav som angitt i regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 2, jf. regnskapsdirektivet artikkel 29b nr. 1 tredje ledd. Ved fastsettingen av sektorspesifikke standarder, pålegges EU-kommisjonen å være spesielt oppmerksom på omfanget av risikoene og påvirkningen på bærekraftsforhold i hver sektor, og ta hensyn til at risikoene og påvirkningen er høyere for noen sektorer enn for andre.

EU-kommisjonen skal innen 30. juni 2024 også vedta egne, enklere, standarder for bærekraftsrapportering for små og mellomstore foretak, jf. regnskapsdirektivet artikkel 29c, innfasingen av plikt til å rapportere om bærekraftsforhold for noterte små og mellomstore foretak for regnskapsår som starter 1. januar 2026 eller senere (med adgang til å utsette til 1. januar 2028), og adgangen disse foretakene skal ha til å rapportere etter enklere «SMB-standarder».

EU-kommisjonen skal i tillegg innen 30. juni 2024 vedta standarder for bærekraftsrapportering for foretak etablert utenfor EØS med betydelig virksomhet innenfor EØS (tredjelandsforetak), jf. regnskapsdirektivet artikkel 40b.

EFRAG oversendte i november 2022 utkast til en første pulje av standarder til EU-kommisjonen.<sup>10</sup>

EU-kommisjonen skal minst en gang i året konsultere Europaparlamentet, og minst en gang i

<sup>10</sup> EFRAG oversendte 22. november 2022 utkast til 12 standarder; to generelle, fem for miljøforhold, fire for sosiale forhold og en for forhold som gjelder foretaksstyring.

året konsultere medlemsstatenes ekspertgruppe for bærekraftig finans (*Member State Expert Group on Sustainable Finance*) og *Accounting Regulatory Committee*,<sup>11</sup> om EFRAGs arbeidsprogram for utvikling av standarder for bærekraftsrapportering, jf. regnskapsdirektivet artikkel 29b nr. 1 syvende ledd.

EU-kommisjonen skal videre minst hvert tredje år gjennomgå standardene som er fastsatt i de delegerede 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. regnskapsdirektivet artikkel 29b nr. 1 sjette ledd og artikkel 29c nr. 3.

#### 4.3.2.2 Nærmere om krav til standardene etter artikkel 29b

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:

- begrensning av klimaendringer
- tilpasning til klimaendringer
- vann og marine ressurser
- ressursbruk og sirkulær økonomi
- forurensning
- biologisk mangfold og økosystemer.

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

- likebehandling og like muligheter for alle, inkludert likestilling og lik lønn for likt arbeid, opplæring og kompetanseutvikling, sysselset-

- ting og inkludering av personer med nedsatt funksjonsevne, tiltak mot vold og trakassering på arbeidsplassen og mangfold
- 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
- 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:

- 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
- hovedtrekkene i foretakets interne kontroll og risikostyringssystemer når det gjelder prosessen for bærekraftsrapportering
- forretningsetikk og bedriftskultur, inkludert anti-korrupsjon, tiltak mot bestikkelser, beskyttelse av varslere og dyrevelferd
- foretakets virksomhet for å øve politisk innflytelse, inkludert lobbyvirksomhet
- 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.

<sup>11</sup> *Accounting Regulatory Committee* er en komité bestående av eksperter fra medlemsstatene. Komitéen ledes av EU-kommisjonen.

Etter ny artikkel 29 b nr. 4 skal standardene også ta hensyn til vanskelighetene som foretak kan støte på med å samle inn informasjon fra aktører i hele verdikjeden, spesielt fra dem som ikke er forpliktet til å rapportere bærekraftsinformasjon i henhold til ny 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 ny 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, jf. ny artikkel 29c. Regelen skal ikke ha betydning for EU-krav om å gjennomføre en selskapsgjennomgang (aktsomhetsvurderinger, «due diligence»).

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:

- arbeidet til globale initiativer for fastsetting av standarder for bærekraftsrapportering, og eksisterende standarder og rammeverk for naturkapitalregnskap, klimagassregnskap, ansvarlig forretningsatferd, bedrifters samsunnsansvar og bærekraftig utvikling
- informasjonen som finansmarkedsdeltakere trenger for å overholde sine opplysningsplikter etter offentliggjøringsforordningen
- kriteriene, indikatorene og metodene fastsatt i medhold av taksonomiforordningen, inkludert de tekniske screeningskriteriene fastsatt i medhold av taksonomiforordningen artikkel 10(3), 11(3), 12(2), 13(2), 14(2) og 15(2) og rapporteringskravene fastsatt i medhold av taksonomiforordningen artikkel 8
- opplysningskravene som gjelder for referanseverdiadministratorer i referanseverdierklæringen og referanseverdimetodikken og minstepandardene for utvikling av EUs referanseverdier for klimaovergangen og EUs Paristilpassede referanseverdier
- opplysningene spesifisert i EU-kravene under «pilar 3» for finansinstitusjoner som er gitt i medhold av kapitalkravsforordningen (CRR) artikkel 434a
- EU-kommisjonens anbefaling 2013/179/EU om bruk av felles metoder for å måle og for-

midle opplysninger om produkters og organisasjoners miljøresultater over hele deres livs- syklus

- Klimavotedirektivet (direktiv 2003/87/EF om etablering av et system for handel med klimavoter)
- «Den europeiske klimaloven» (forordning 2021/1119)
- EMAS-forordningen (forordning (EF) nr. 1221/2009 om frivillig deltakelse i en ordning for øko-forvaltning og revisjon)
- Varslerdirektivet (direktiv 2019/1937).

#### 4.3.2.3 Nærmere om krav til standardene for små og mellomstore foretak, jf. artikkel 29c

Etter ny artikkel 29c skal EU-kommisjonen innen 30. juni 2024 fastsette egne rapporteringsstandarder for små og mellomstore foretak. SMB-standardene skal gi lempeligere rapporteringskrav, men skal 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. SMB-standardene skal spesifisere opplysningene som små og mellomstore noterte foretak skal gi i henhold til ny artikkel 19a nr. 6.

#### 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. Ved regnskapsloven § 3-9 ble det i 2004 etablert et system for å gjennomføre kommisjonsforordninger om internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) i norsk rett ved forskrift.<sup>12</sup> Utvalget mener det bør etableres et tilsvarende system for å gjennomføre kommisjonsforordninger med standarder for bærekraftsrapportering (ESRS) som tas inn i EØS-avtalen.

Forordninger som er tatt inn i EØS-avtalen skal gjøres til del av norsk rett «som sådan». Forskrifter om gjennomføring av forordningene skal dermed kun henviser til den enkelte kommisjonsforordningen og fastsette at den gjelder som norsk rett.

Utvalget foreslår i tråd med dette en bestemmelse i regnskapsloven ny § 2-6 som gir departementet hjemmel til å gjennomføre delegerte retts-

<sup>12</sup> Jf. nærmere redegjørelse i NOU 2003: 23 og Ot.prp. nr. 89 (2003–2004).

akter fastsatt i medhold av direktiv 2013/34/EU 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 (tredjelandsforetak).

#### 4.4 Elektronisk rapporteringsformat og innsending til Regnskapsregisteret

##### 4.4.1 Gjeldende rett

Det følger av regnskapsloven § 8-1 første ledd at årsregnskapet, årsberetningen og revisjonsberetningen er offentlige og at enhver har rett til å gjøre seg kjent med innholdet i dokumentene hos den regnskapspliktige eller hos Regnskapsregisteret.

Finansdepartementet kan etter regnskapsloven § 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 § 8-1 annet ledd gir unntak fra hovedregelen om offentlighet for årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetning utarbeidet på grunnlag av regnskapsplikt som utenlandsk foretak som utøver eller deltar i virksomhet i Norge eller på norsk kontinentalsokkel, og som er skattepliktig til Norge etter norsk intern lovgivning, jf. regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13. Unntaket gjelder selv om den regnskapspliktige også er regnskapspliktig på annet grunnlag. Regnskapsregisteret kan ikke gjøre innholdet i dokumentene kjent for andre enn kontrollmyndigheter og myndigheter som utarbeider offisiell statistikk. Unntaket fra offentlighet gjelder likevel ikke dersom den regnskapspliktige ikke har fastsatt et årsregnskap som er utarbeidet, revidert og offentliggjort i samsvar med lovgivningen i hjemstaten.

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 løsreregisteret mv. § 2 fastsetter at Regnskapsregisteret føres av Registerenheten i Brønnøysund (Brønnøysundregistrene).

Regnskapsloven § 8-2 fjerde ledd gir Finansdepartementet hjemmel til å gi forskrifter om at visse regnskapspliktige skal være fritatt fra plikten om innsending til Regnskapsregisteret. Videre gis departementet hjemmel til å 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 og at de skal sendes inn samlet og være tydelig lesbare.

Før endringene ved CSRD, stilte regnskapsdirektivet ikke krav om at årsregnskapet og årsberetningen skulle gjøres tilgjengelig i digitalt format. Regnskapsloven med forskrift stiller heller ikke krav om at årsregnskapet og årsberetningen skal utarbeides i, eller merkes med, et særskilt digitalt format. Verdipapirhandelloven og verdipapirforskriften stiller imidlertid krav til at utstedere av noterte omsettelige verdipapirer med Norge som hjemstat skal utarbeide en årsrapport i tråd med et felleseuropeisk elektronisk rapporteringsformat (*European Single Electronic Format*, ESEF). Det følger av verdipapirhandelloven § 5-5 at alle utstedere av noterte omsettelige verdipapirer med Norge som hjemstat plikter å utarbeide en årsrapport som blant annet skal 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).<sup>13</sup> Bestemmelsen i rap-

<sup>13</sup> ESEF-forordningen er senere endret ved forordning (EU) 2019/2100, (EU) 2020/1989, (EU) 2022/352 og (EU) 2022/2553.

porteringsdirektivet er gjennomført i verdipapirhandelloven § 5-5 åttende ledd, som gir Finansdepartementet hjemmel til å fastsette regler om rapporteringsformat for årsrapporter.<sup>14</sup>

ESEF-forordningen er gjennomført i norsk rett 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.<sup>15</sup> For konsernregnskap som gjelder regnskapsåret 2021 må oppstillingene over resultat, balanse, kontantstrøm og egenkapital merkes. For konsernregnskap som gjelder fra og med regnskapsåret 2022 må også notene merkes.

Verdipapirhandelloven § 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 til en «officially appointed mechanism» (heretter OAM) hvor slik informasjon skal lagres og oppbevares på betryggende vis. Oslo Børs er utpekt som norsk OAM etter rapporteringsdirektivet. Reglene om offentliggjøring av informasjonspliktige opplysninger gjelder både for utstedere med Norge som hjem- og vertsstat. Det er imidlertid bare utstedere med Norge som hjemstat som skal sende lagringspliktige opplysninger til norsk regulert marked. Utsteder med Norge som vertsstat skal sende opplysningene til hjemstatens offisielle lagringsmekanisme, se verdipapirhandelloven § 5-12 fjerde ledd. Det følger av bestemmelsen annet ledd at årsrapport, eventuelt rapportering om betalinger til myndigheter mv. og halvårsrapport skal sendes Finanstilsynet elektronisk samtidig som offentliggjøring. Lagring av opplysningene i OAM-en er vurdert å oppfylle lovkravene om innsending til Finanstilsynet, ettersom Finanstilsynet vil ha tilgang til den lagrede finansielle rapporteringen hos OAM-en.<sup>16</sup>

<sup>14</sup> Kompetansen etter loven til å gjennomføre kommisjonsdelegerte rettsaker er delegert til Finanstilsynet.

<sup>15</sup> ESEF-taksonomien publiseres av ESMA og oppdateres årlig.

#### 4.4.2 Forventet EØS-rett

Etter regnskapsdirektivet ny artikkel 29d om elektronisk rapporteringsformat skal foretakene som er omfattet av kravene til bærekraftsrapportering i artikkel 19a, utarbeide årsberetningen i et standardisert elektronisk rapporteringsformat (ESEF) som er spesifisert i artikkel 3 i kommisjonsforordning (EU) 2019/815. Dette innebærer at foretakene må merke bærekraftsrapporteringen, inkludert opplysningene som skal gis etter taksonomiforordningen artikkel 8, i samsvar med ESEF-formatet. Det samme gjelder for konsernregnskapet og konsernberetningen.

Medlemsstatene skal etter regnskapsdirektivet artikkel 30 endret nr. 1 sikre at årsberetningen, inkludert bærekraftsrapporteringen i ESEF-formatet, sammen med årsregnskapet, revisjonsberetningen og revisors uttalelser om bærekraftsrapporteringen, publiseres senest 12 måneder etter balansedagen. Det samme gjelder hvis en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester avgir uttalelsen om bekreftelse av bærekraftsrapporteringen. Publisering skal skje i samsvar med reglene om publisering av selskapsopplysninger mv. i det generelle selskapsrettsdirektivet (direktiv (EU) 2017/1132 om visse aspekter ved selskapsrett). Det vil i Norge si publisering i Regnskapsregisteret.

Etter regnskapsdirektivet artikkel 30 nr. 1 nytt annet ledd kan medlemsstatene kreve at foretak som er omfattet av kravene til bærekraftsrapportering i regnskapsdirektivet nye artikkel 19a eller 29a, skal gjøre årsberetningen gratis tilgjengelig på sine nettsider. Hvis foretaket ikke har nettsider, kan det kreves at foretaket på forespørsel skal legge frem en utskrift 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 pliktene i nye artikkel 19a eller 29a.

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*). EU-kommisjonen la 25. november 2021 frem et forslag om etablering av ESAP. Forslaget består av tre deler:

<sup>16</sup> Se skriv fra Finanstilsynet om «Finansiell rapportering» datert 17. august 2016, sist oppdatert 21. desember 2022.

1. forslag til ny forordning om etablering av ESAP<sup>17</sup>
2. forslag til direktiv om endringer i enkelte direktiver<sup>18</sup>, herunder regnskapsdirektivet
3. forslag til forordning om endring av enkelte forordninger.<sup>19</sup>

Etter EU-kommisjonens forslag til ny forordning skal ESMA etablere og drifte ESAP innen 31. desember 2024. ESAP skal gi sentralisert, elektronisk tilgang til informasjon som skal offentliggjøres i henhold til relevante bestemmelser i en rekke direktiver og forordninger, herunder regnskapsdirektivet. Videre skal systemet etter forslaget gi tilgang til annen relevant informasjon som virksomheter ønsker å gjøre frivillig tilgjengelig via ESAP, og som er relevant for finansielle tjenester og kapitalmarkeder i EU, eller som gjelder bærekraft. Etter forslaget skal ESMA sikre at tilgang til ESAP gis uten forskjellsbehandling, og at

enhver har direkte tilgang til informasjonen som er tilgjengelig via ESAP uten kostnad.

For de ulike regelverkene det skal rapporteres etter, skal det etter forslaget utpekes en innsamlingsmyndighet. Innsamlingsmyndigheten skal etter forslaget 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.

Det foreslåtte endringsdirektivet endrer regnskapsdirektivet ved at det innføres en ny artikkel 33a om informasjon som skal gjøres tilgjengelig i ESAP. Etter den foreslåtte bestemmelsen skal medlemsstatene fra 1. januar 2025 sikre at foretak nevnt i regnskapsdirektivet artiklene 19a og 29a skal levere godkjent årsregnskap, årsberetning, konsolidert årsregnskap, konsolidert årsberetning, revisjonsberetning og rapport om betalinger til myndigheter til en innsamlingsmyndighet, slik at informasjonen kan gjøres tilgjengelig i ESAP. Den foreslåtte bestemmelsen stiller videre krav om hvilket format informasjonen skal utarbeides i, og metadata som skal følge med informasjonen. Etter forslaget skal medlemsstatene innen 31. desember 2024 utpeke en av OAM-ene utpekt etter rapporteringsdirektivet som innsamlingsmyndighet for informasjonen som skal gis etter

<sup>17</sup> Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council establishing a European single access point providing centralised access to publicly available information of relevance to financial services, capital markets and sustainability COM/2021/723 final.

<sup>18</sup> Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending certain Directives as regards the establishment and functioning of the European single access point COM/2021/724 final.

<sup>19</sup> Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council amending certain Regulations as regards the establishment and functioning of the European single access point COM/2021/725 final.

Tabell 4.1 Forhandlingsposisjoner ESAP

	Kommisjonens forslag	Rådets posisjon <sup>1</sup>	Parlamentets posisjon <sup>2</sup>
Etablering av ESAP	Innen 31. desember 2024	Innen 31. desember 2025	Innen 31. desember 2025
<i>Regnskapsdirektivet</i>			
Når skal det gis informasjon	Fra 1. januar 2025	Fra 1. januar 2027	Fra 1. januar 2026
Hvem skal være innsamlingsmyndighet	OAM utpekt av medlemsstatene	Ikke spesifisert, men skal utpekes av medlemsstatene	OAM utpekt av medlemsstatene
<i>Frivillig rapportering</i>			
Åpning for frivillig rapportering	Ved etablering av ESAP	Fra 1. januar 2029	Fra 1. januar 2027
Hvem skal være innsamlingsmyndighet	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert, men skal utpekes av medlemsstatene	Ikke spesifisert, men skal utpekes av medlemsstatene

<sup>1</sup> Position 10619/22 og 10620/22, Rådet for Den europeiske union.

<sup>2</sup> Report A9-0026/2023 og Report A9-0023/2023, Europaparlamentet.



regnskapsdirektivet, og notifikere ESMA. For å sikre effektiv innhenting og administrering av informasjonen som innleveres etter forslaget, foreslås det en hjemmel for EU-kommisjonen til å fastsette nærmere regler om ytterligere metadata som skal medfølge informasjonen, hvordan dataene skal struktureres og hvilken informasjon som skal gis i et maskinlesbart format, samt hvilket maskinlesbart format som skal benyttes.

Forordningen, endringsdirektivet og endringsforordningen er ikke vedtatt i EU. Rådet, Parlamentet og EU-kommisjonen innledet forhandlinger om forslagene i mars 2023. Rådet og Parlamentets forhandlingsposisjoner innebærer en rekke endringer sammenlignet med EU-kommisjonens forslag, se tabell 4.1.

#### 4.4.3 Utvalgets forslag

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 til 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 har vurdert om 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, bør benyttes. Der foretaket ikke har nettside, er det adgang til å gi regler om at foretaket skal gi ut en trykt versjon på forespørsel. I dag gjør en betydelig andel av foretakene som er underlagt krav om bærekraftsrapportering, årsberetningen eller en separat bærekraftsrapport tilgjengelig på sine nettsider. Byrden ved et eventuelt krav om publisering av årsberetningen på foretakets nettsider fremstår dermed som liten. Et krav om publisering på foretakets nettside vil gjøre den enkelte

årsberetning lettere tilgjengelig for interessentene, enn om årsberetningen må innhentes fra Regnskapsregisteret/ESAP eller annen sentralisert lagringsmekanisme. Samtidig vil et krav om publisering på foretakets nettside ikke gi noen garanti for at informasjonen blir lett tilgjengelig på nettsiden, og det er etter utvalgets vurdering usikkert om det er et reelt behov for et slikt lovkrav. Utvalget legger mest vekt på hensynet til at bærekraftsrapporteringen bør være lett tilgjengelig for brukerne, og mener derfor at det bør fastsettes lovkrav om at årsberetningen skal publiseres på foretakets nettsider. Bærekraftsrapporteringen henger nært sammen med årsregnskapet, og informasjonen som publiseres på nett bør derfor inkludere begge deler. Revisjonsberetningen og attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen skal gi brukerne tillit til informasjonen. Utvalget mener at det er viktig at disse publiseres på nettsidene sammen med bærekraftsrapporteringen og årsregnskapet, blant annet for å sikre at brukerne får informasjon om eventuelle forbehold i revisjonsberetningen og attestasjonsuttalelsen. Utvalget foreslår en bestemmelse i regnskapsloven § 8-1 første ledd om plikt for regnskapspliktige som skal utarbeide bærekraftsrapportering til å gjøre årsregnskapet, årsberetningen, revisjonsberetningen og attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen offentlig tilgjengelig på sine nettsider. Det foreslås ikke å benytte adgangen til å fastsette at en skriftlig versjon av bærekraftsrapporteringen skal legges frem på forespørsel dersom foretaket ikke har nettside. Dette vil etter utvalgets vurdering ikke bidra nevneverdig til at informasjonen blir bedre tilgjengelig.

For å gjennomføre regnskapsdirektivet ny artikkel 29d om rapportering i ESEF-formatet, foreslår utvalget en bestemmelse i regnskapsloven ny § 2-7 om at foretakene som skal utarbeide bærekraftsrapportering, skal utarbeide årsberetning og konsolidert årsberetning i et elektronisk rapporteringsformat.

For å gjennomføre regnskapsdirektivet artikkel 30 endret nr. 1 om offentliggjøring og innsending av årsberetningen i ESEF-formatet, foreslår utvalget en hjemmel for Finansdepartementet i regnskapsloven § 2-7 annet ledd til å fastsette krav om dette i forskrift.

I tråd med mandatet har utvalget 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 løsningene som skal etableres på europeisk nivå (ESAP). På tidspunktet for ferdigstilling av utval-

gets utredning er Kommisjonens forslag om etablering av ESAP ennå ikke ferdig behandlet i EU, og det er sannsynlig at systemet vil bli operativt senere enn det som er forespeilet i EU-kommisjonens forslag. At det er usikkerhet knyttet til organiseringen av systemet, og kan ta lang tid før det er operativt, gjør det vanskelig å treffe noen konklusjon i spørsmålet om det er hensiktsmessig å utvikle nasjonale løsninger i tillegg til ESAP på nåværende tidspunkt.

Norske foretak som skal rapportere bærekraftsinformasjon i tråd med regnskapsdirektivet, vil måtte gjøre informasjonen tilgjengelig for ESAP, og utarbeide den i tråd med felleseuropeiske formater. I utgangspunktet kan det derfor fremstå som lite hensiktsmessig å etablere nasjonale løsninger for tilgjengeliggjøring av informasjonen som skal gis etter regnskapsdirektivet parallelt med tilgjengeliggjøring i ESAP. At bærekraftsinformasjonen uansett skal utarbeides i et enhetlig digitalt format, merkes og sendes inn til Regnskapsregisteret, kan samtidig tilsi at ekstrakostnadene ved å etablere en nasjonal løsning for tilgjengeliggjøring likevel ikke vil være uforholdsmessig høye. En mulig fordel med en nasjonal løsning kan være at den gir mer fleksibilitet enn felleseuropeiske løsninger, for eksempel dersom det er ønskelig å gjøre bærekraftsinformasjon tilgjengelig også fra foretak som ikke er pliktig å rapportere slik informasjon etter felleseuropeiske regelverk. Etter utvalgets vurdering vil dette hensynet være ivaretatt av ESAP dersom det, som foreslått, åpnes for frivillig tilgjengeliggjøring av bærekraftsinformasjon, herunder fra små og mellomstore foretak.

Dersom ESAP-løsningen skulle vise seg å bli lite brukervennlig eller ikke får den foreslåtte funksjonaliteten, kan det være hensiktsmessig å etablere en nasjonal løsning for tilgjengeliggjøring av bærekraftsinformasjon. Nyttan av en nasjonal løsning må i så fall vurderes opp mot kostnadene ved å utvikle og drifte systemet. Dersom det går lang tid før ESAP blir operativt, er det også grunn til å vurdere om man i mellomtiden bør etablere løsninger for sentralisert tilgjengeliggjøring av bærekraftsinformasjon nasjonalt. Nyttan av en nasjonal løsning vil avhenge av hvor lang tid det tar før ESAP er operativt, når pliktig bærekraftsinformasjon skal gjøres tilgjengelig i ESAP og når det skal åpnes for frivillig rapportering. På tidspunktet for ferdigstilling av utvalgets utredning er det fortsatt usikkerhet knyttet til tidslinjen for ESAP, jf. Rådet og Parlamentets forhandlingsposi-

sjoner, se tabell 4.1. Usikkerheten knyttet til ESAP kan i seg selv være et argument for at det bør utvikles nasjonale løsninger.

Utvalget legger til grunn at vurderingen av hvilket organ som skal være innsamlingsmyndighet for rapportering etter regnskapsdirektivet og andre direktiver og forordninger, vil bli gjort i forbindelse med gjennomføring av ESAP-regelverket i norsk rett, og at det da er naturlig å gjøre en samlet vurdering av hvilke organer som skal være innsamlingsmyndighet for de ulike regelverkene som omfattes av ESAP. Etter EU-kommisjonens forslag skal det være en OAM utpekt etter rapporteringsdirektivet som skal være innsamlingsmyndighet for informasjonen som skal gjøres tilgjengelig etter foreslått ny artikkel 33a i regnskapsdirektivet. EU-kommisjonen har også foreslått at en OAM skal være innsamlingsmyndighet for flere av de øvrige regelverkene som omfattes av ESAP.<sup>20</sup>

I Norge er Oslo Børs utpekt som OAM etter rapporteringsdirektivet. Direktivets artikkel 21 er likevel ikke til hinder for at det kan utpekes mer enn én OAM. Dersom det, i tråd med EU-kommisjonens forslag, vedtas EØS-regler om at en OAM skal være innsamlingsmyndighet for informasjon som skal gis etter regnskapsdirektivet, kan andre enn Oslo Børs derfor være innsamlingsmyndighet i Norge. Dersom plikten til å sende informasjon til OAM-en, i tråd med EU-kommisjonens forslag, utvides til å også gjelde foretak som ikke har utstedt verdipapirer, og det åpnes for frivillig inn-sending av informasjon fra SMB-er, vil det etter utvalgets vurdering være nærliggende å vurdere om det bør være andre enn Oslo Børs som bør være innsamlingsmyndighet etter regnskapsdirektivet. Utvalget er kjent med at Oslo Børs ikke ser det som naturlig at de får denne oppgaven etter regnskapsdirektivet. Etter utvalgets vurdering synes det hensiktsmessig at Brønnøysundregistrene får oppgaven som innsamlingsmyndighet, jf. at Brønnøysundregistrene fører Regnskapsregisteret.

<sup>20</sup> Etter forslagene skal en OAM være innsamlingsmyndighet etter konglomeratdirektivet, rapporteringsdirektivet, deler av Solvens II-direktivet, regnskapsdirektivet, krisehåndteringsdirektivet, deler av MiFID II, deler av revidert tjenstepensjonsdirektiv (IORP II), deler av direktivet om tilsyn med verdipapirforetak (IFD), deler av OMF-direktivet, deler av markedsmissbruksforordningen (MAR), revisjonsforordningen, deler av PRIIPs-forordningen, deler av PEPP-forordningen, offentliggjøringsforordningen og taksonomiforordningen.

## 4.5 Foretak etablert i land utenfor EU/EØS

### 4.5.1 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.

### 4.5.2 Forventet EØS-rett

CSRD innfører et nytt kapittel 9a i regnskapsdirektivet om rapportering fra foretak fra land utenfor EU/EØS (tredjeland). 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 (her kalt konsolidert tredjeland rapport). Dette gjelder for datterforetak som er store foretak eller noterte foretak, men ikke noterte mikroforetak.

Den konsoliderte tredjeland rapporten skal inneholde de fleste opplysninger som kreves i konsolidert bærekraftsrapportering etter artikkel 29a nr. 2, men omfatter ikke opplysninger om:

- hvor motstandsdyktig forretningsmodellen og strategien er mot risiko knyttet til bærekraftsforhold (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 mot (artikkel 29a nr. 2 g).

Kravet 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 datterforetak og filialer nevnt ovenfor, 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 EØS for å kunne føre kontroll med at

rapporteringsplikten overholdes. Dette kan kreves uavhengig av størrelsesgrensene for rapporteringsplikt.

Etter ny artikkel 40a nr. 2 skal medlemsstatene kreve at den konsoliderte tredjeland rapporten er utarbeidet i samsvar med standardene for tredjeland foretaks rapportering av bærekraftsinformasjon som skal utarbeides etter ny artikkel 40b. Alternativt kan den konsoliderte tredjeland rapporten utarbeides i samsvar med de alminnelige EU-standardene for konsolidert bærekraftsrapportering eller på en måte som anses å være likeverdig, i samsvar med EU-kommisjonens beslutninger om likeverdig rapportering (ekvivalens).

Hvis ikke informasjonen som er nødvendig for å utarbeide den konsoliderte tredjeland rapporten er tilgjengelig, skal datterselskapet eller filialen anmode tredjeland foretaket 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 tredjeland rapport som inneholder all den informasjonen de har innhentet sammen med en erklæring om at tredjeland foretaket ikke gjorde den nødvendige informasjonen tilgjengelig.

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

Etter ny artikkel 40a nr. 4, kan medlemsstatene årlig informere EU-kommisjonen om datterselskaper eller filialer av tredjeland foretak 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 tredjeland foretaket ikke gjorde den nødvendige informasjonen tilgjengelig. EU-kommisjonen skal publisere en liste over disse tredjeland foretakene på sin nettside.

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 tredjelandsrapportene etter ny artikkel 40a.

Etter ny artikkel 40c skal medlemsstatene sørge for at de filialene og datterselskapene som omfattes, er ansvarlige for at den konsoliderte tredjelandsrapporten utarbeides i samsvar med kravene i ny artikkel 40a, og at den publiseres og gjøres tilgjengelig i henhold til ny artikkel 40d. For datterselskaper presiseres det at medlemmene av styret og tilsvarende selskapsorganer skal være kollektivt ansvarlige for å sikre dette.

Etter ny artikkel 40d skal tredjelandsrapporten offentliggjøres innen 12 måneder etter balansen dagen for regnskapsåret som rapporten gjelder, sammen med den eksterne bekreftelsen og i tilfelle erklæringene nevnt i ny artikkel 40a nr. 2 om mangelfull tredjelandsrapportering 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.

#### 4.5.3 Utvalgets forslag

For å gjennomføre regnskapsdirektivet ny artikkel 40a, foreslår utvalget en ny bestemmelse i regnskapsloven § 2-8, om bærekraftsrapportering for foretak fra land utenfor EØS (tredjelandsforetak). Regnskapsdirektivet ny artikkel 40a skal sikre at foretak etablert utenfor EØS som har betydelig virksomhet innenfor EØS, pålegges bærekraftsrapportering. Datterselskaper med morselskap etablert utenfor EØS og filialer av selskaper etablert utenfor EØS, skal på nærmere vilkår ha plikt til å sørge for at det blir utarbeidet og publisert bærekraftsrapportering som dekker hele konsernet som datterselskapet eller filialen er en del av. De viktigste vilkårene gjelder omfanget av virksomheten innenfor EØS. Hvis filialen er en del av et tredjelandsforetak som ikke inngår i et konsern, skal bærekraftsrapporteringen omfatte den samlede virksomheten i tredjelandsforetaket. Det er fastsatt nærmere krav til innholdet av bærekraftsrapporteringen, som er noe mindre omfattende enn det som gjelder for morselskap i store konsern etter regnskapsdirektivet artikkel 29a. Bærekraftsrapporteringen skal utarbeides i samsvar med egne europeiske standarder for bærekraftsrapportering for tredjelandsforetak, jf. regnskapsdirektivet artikkel 40b og omtalen i kapittel 4.3. Bærekraftsrapporteringen skal publi-

seres og gjøres tilgjengelig i en bærekraftsrapport. Det er ikke krav om at bærekraftsrapporteringen tas inn i årsberetningen for konsernet eller tredjelandsforetaket.

For å gjennomføre regnskapsdirektivet 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 etter § 2-8 tredje ledd 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.

Informasjon om bærekraftsrisiko er ikke pliktig i denne bærekraftsrapporten.

For å gjennomføre artikkel 40a nr. 1 annet ledd, foreslår utvalget videre i § 2-8 første ledd, 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 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 i § 2-8 annet ledd, 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 datterselskaper ovenfor. Rapporteringsplikten skal 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 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. Det foreslås å presisere i bestemmelsen at med filial menes regnskapspliktig utenlandsk foretak etter § 1-2 nr. 13 som har et fast forretningssted her i riket.

I samsvar med artikkel 40a nr. 1 femte ledd, skal rapporteringsplikten etter forslaget til § 2-8 annet ledd, bare 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. For å gjennomføre regnskapsdirektivet artikkel 1 nytt nr. 5, foreslår utvalget i § 2-8 annet ledd, at rapporteringsplikten bare skal gjelde hvis foretaket som filialen er en del av har en selskapsform som tilsvarende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap.

For å gjennomføre artikkel 40a nr. 2 første og annet ledd, foreslår utvalget i § 2-8 fjerde ledd, at bærekraftsrapporten skal utarbeides i samsvar med standardene for bærekraftsrapportering for tredjelandsforetak som er fastsatt i forskrifter i medhold av forslaget til regnskapsloven ny § 2-6. Alternativt kan bærekraftsrapporten utarbeides i samsvar med de alminnelige standardene for bærekraftsrapportering som er fastsatt i medhold av § 2-6, eller på en likeverdig måte i samsvar med EU-kommisjonens beslutninger om likeverdige standarder om bærekraftsrapportering, fastsatt i forskrift i medhold av verdipapirhandeloven § 5-7.

For å gjennomføre artikkel 40a nr. 2 tredje og fjerde ledd, foreslår utvalget i § 2-8 femte ledd, at hvis 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 i § 2-8 sjette ledd, 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 tredjelandsstaten 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 i § 2-8 syvende ledd, 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. Utvalget legger til grunn at bestemmelsen legger til rette for å begrense valget til språk som er alminnelig forstått i medlemsstaten.

Utvalget foreslår en bestemmelse i regnskapsloven § 2-8 niende ledd om at med salgsinntekter menes for tredjelandsforetak som nevnt i bestemmelsen, inntektene slik de er definert av de regnskapsreglene som foretakets årsregnskap er utarbeidet etter, jf. regnskapsdirektivet endret artikkel 2 nr. 5 og omtalen i kapittel 3.1.3 og 3.1.4.

Etter artikkel 40a nr. 1 sjette ledd kan medlemsstatene kreve at datterselskaper og filialer som er omfattet, skal sende inn informasjon til myndighetene om salgsinntekter som er generert på deres territorium og i EU. Dette kan bidra til kontroll med at rapporteringsplikten blir overholdt. Utvalget mener at Finanstilsynet bør ha en slik mulighet. Etter forslaget til § 2-8 åttende ledd, skal Finanstilsynet kunne kreve at datterforetak og filialer som er omfattet av forslaget til ny § 2-8 i regnskapsloven, skal sende inn opplysninger om de samlede salgsinntektene i filialen og i EØS. Dette skal kunne kreves uavhengig av beløpsgrensene for salgsinntekter.

Det er adgang til å fastsette beløpene for salgsinntekter i loven i norske kroner. Eventuell omregning av beløpene fra euro til norske kroner, skal gjøres til kurs 10,7248.<sup>21</sup> 40 millioner euro skal konverteres til 429 millioner kroner, og 150 millioner euro skal konverteres til 1 609 millioner kroner. Utvalget foreslår imidlertid at beløpsgrensene for salgsinntekter i bestemmelsen angis i euro. Dette vil ofte være tall fra årsregnskap som er utarbeidet i annen valuta enn norske kroner, og beløpsgrenser i euro vil sikre bedre harmonisering med andre EØS-stater.

<sup>21</sup> Norges Banks vekslingskurs 5. jan 2023, som er datoen for ikrafttredelsen av CSRD, se EØS-komiteens beslutning nr. 293/2015 og fotnote 1 i kapittel 3.

## 4.6 Periodisk informasjonsplikt for noterte foretak med Norge som hjemstat

### 4.6.1 Gjeldende rett

Verdipapirhandelloven kapittel 5 gir regler om periodisk informasjonsplikt for noterte foretak. Bestemmelsene i § 5-5 om årsrapport gjennomfører direktiv 2004/109/EF om harmoniserte rapporteringskrav for utstedere av verdipapirer som er opptatt til notering på et regulert marked (rapporteringsdirektivet) artikkel 4. § 5-6 om halvårsrapport gjennomfører direktivets artikkel 5.

Det følger av verdipapirhandelloven § 5-5 første ledd at alle utstedere av noterte omsettelige verdipapirer med Norge som hjemstat plikter å utarbeide en årsrapport, se også omtale i kapittel 4.4.1. § 5-5 annet ledd spesifiserer at årsrapporten skal 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 lovens § 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.

Det følger av § 5-5 sjettede ledd at årsberetningen skal 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 imidlertid 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 tredjelandsutstedere er underlagt likeverdige regler. Etter verdipapirhandelloven § 5-7 kan departementet fastsette forskrift til gjennomføring av reglene i direktivets artikkel 23. Det er gitt slike regler i verdipapirforskriften § 5-7. Det følger av verdipapirforskriften § 5-7 første ledd at Finanstilsynet ved enkeltvedtak kan bestemme at utstedere fra land utenfor EØS med Norge som hjemstat skal anses for å oppfylle gitte bestemmelser i verdipapirhandelloven § 5-5.

### 4.6.2 Forventet EØS-rett

Flere av bestemmelsene i rapporteringsdirektivet artikkel 4 om årsrapporter, som er gjennomført i verdipapirhandelloven § 5-5, endres ved CSRD. Rapporteringsdirektivets bestemmelser om halvårsrapport i artikkel 5 endres ikke ved CSRD.

Rapporteringsdirektivet artikkel 4 nr. 2 bokstav c om erklæringer fra de 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.<sup>22</sup>

Rapporteringsdirektivet artikkel 4 nr. 4 om revisjon av årsregnskapet endres ved at henvisningene til direktiv 78/660/EØF og direktiv 83/349/EØF erstattes med henvisninger til bestemmelser i regnskapsdirektivet og revisjonsdirektivet. Bestemmelsen endres også slik at det, der det er relevant, stilles krav om at en attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapporteringen, herunder om den er i samsvar med ESRS-ene og inneholder

<sup>22</sup> Slike regler er gitt i Kommisjonsforordning (EU) 2021/2178, se nærmere omtale i kapittel 2.5.2.

relevant taksonomiinformasjon, skal legges frem sammen med årsregnskapet.

Direktivet artikkel 4 nr. 5 om årsberetning endres ved at henvisningene til direktiv 78/660/EØF erstattes med henvisninger til regnskapsdirektivets bestemmelser om årsberetning (artikkel 19), bærekraftsrapportering (artikkel 19a), erklæring om foretaksstyring (artikkel 20) og rapportering etter ESEF-formatet (artikkel 29d nr. 1). Videre endres bestemmelsen ved at det stilles krav om at årsberetningen skal inkludere relevant taksonomiinformasjon. Henvisningene i bestemmelsen til direktiv 83/349/EØF erstattes med henvisninger til regnskapsdirektivets bestemmelser om konsolidert årsberetning med konsolidert bærekraftsrapportering (artikkel 29 og 29a). Bestemmelsen endres også slik at det stilles krav om at konsolidert årsberetning skal være i ESEF-formatet og inkludere relevant taksonomiinformasjon.

De ovennevnte kravene skal også gjelde tredjelandsutstedere, jf. fortalet til CSRD avsnitt 23:

«Directive 2004/109/EC of the European Parliament and of the Council applies to undertakings whose securities are admitted to trading on a regulated market in the Union. 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.»

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. 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.

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.

#### 4.6.3 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår endringer i verdipapirhandelloven § 5-5 for å gjennomføre endringene i rapporteringsdirektivet:

- Endringene i ledelseserklæringen i rapporteringsdirektivet artikkel 4 nr. 2 bokstav c foreslås gjennomført i § 5-5 annet ledd
- Endringene i rapporteringsdirektivet artikkel 4 nr. 4 om revisjon foreslås gjennomført i § 5-5 nytt femte ledd og nytt sjette ledd
- Endringene i rapporteringsdirektivet artikkel 4 nr. 5 om årsberetning foreslås gjennomført i § 5-5 nytt fjerde ledd.

Rapporteringsdirektivets bestemmelser om revisjon og årsberetning er i dag gjennomført direkte i verdipapirhandelloven § 5-5 fjerde og sjette ledd med henvisninger til bestemmelser i andre direktiver.<sup>23</sup> Løsningen som er valgt, gjør etter utvalgets vurdering bestemmelsene om revisjon og årsberetning lite tilgjengelige og er etter utvalgets vurdering heller ikke nødvendig for å gjennomføre kravene i norsk rett. Ved gjennomføringen av direktivendringene foreslår utvalget derfor at bestemmelsene om revisjon og årsberetning i verdipapirhandelloven viser til den nasjonale gjennomføringen av direktivbestemmelsene de aktuelle bestemmelsene i rapporteringsdirektivet viser til. Utvalget foreslår en tilsvarende endring i ordlyden i § 5-5 tredje ledd for å sikre samsvar mellom bestemmelsen og bestemmelsene som må endres i forbindelse med gjennomføringen av CSRD.

Utvalgets forslag innebærer, i tråd med fortalet til CSRD avsnitt 23, at tredjelandsutstedere med Norge som hjemstat som utgangspunkt vil være omfattet av regnskapslovens krav om bærekraftsrapportering. Utvalget foreslår videre at henvisningene til «tilsvarende regler utenfor EØS» tas ut av de ovennevnte bestemmelsene i forbindelse med gjennomføring av direktivendringene, ettersom rapporteringsdirektivet artikkel 4, som bestemmelsene gjennomfører, ikke regulerer unntak for tredjelandsutstedere

<sup>23</sup> Finansdepartementet begrunner løsningen som er valgt i Ot.prp. nr. 34 (2006–2007) Om lov om verdipapirhandel (verdipapirhandelloven) og lov om regulerte markeder (børsloven) kapittel 15.1.5.

eller vurderinger av hvorvidt regler i tredjeland anses å være likeverdige med direktivreglene. Unntak for tredjelandutstedere og likeverdighet reguleres i rapporteringsdirektivet artikkel 23 som er gjennomført i verdipapirforskriften § 5-7. Utvalget legger til grunn at forskriften vil oppdateres i tråd med endringene i rapporteringsdirektivet som følger av CSRD.

Etter utvalgets vurdering bør det også gjøres enkelte andre endringer i § 5-5 for å gjøre bestemmelsene mer tilgjengelige og for å sikre bedre samsvar med begrepsbruk i annet regelverk. Utvalget foreslår endringer i ordlyden i nåværende § 5-5 fjerde og femte ledd slik at begreps-

bruken samsvarer bedre med revisorloven § 9-7 om revisjonsberetning. Utvalget foreslår videre at nåværende fjerde ledd blir nytt femte ledd og at nåværende femte ledd blir nytt syvende ledd, med ovennevnte endringer. Nåværende syvende og åttende ledd blir nytt åttende og niende ledd. De ovennevnte endringene innebærer at verdipapirforskriften § 5-7 må endres.

Det vises til utvalgets forslag til endringer i verdipapirhandelloven § 5-5.

Etter utvalgets vurdering krever ikke de øvrige endringene i rapporteringsdirektivet endringer i norsk rett.



## Kapittel 5

# Revisors attestasjon av bærekraftsrapporteringen

### 5.1 Innledning

#### 5.1.1 Om attestasjon av bærekraftsrapportering

Innføring av krav om at en revisor eller en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester (*Independent Assurance Service Provider*, IASP) skal attestere bærekraftsrapporteringen, er et sentralt element i CSRD. Formålet er å styrke tilliten til bærekraftsrapporteringen. Europeiske standarder for bærekraftsrapportering skal sikre en felles målestokk for sammenlignbar og relevant bærekraftsinformasjon. Nyten av bærekraftsrapporteringen styrkes hvis brukerne kan ha tillit til at informasjonen faktisk er rapportert i samsvar med standardene. Uavhengig attestasjon skal sikre tillit til bærekraftsinformasjonen. Attestasjonen skal i henhold til CSRD fortalen avsnitt 13, bidra til pålitelige opplysninger og til å hindre grønnvasking og dobbelttelling i bærekraftsrapporteringen. Det samme vil gjelde for IASP-er, se omtale i kapittel 6.

Kjernen i revisorrollen er dens tillitsskapende funksjon. Dette understrekes både i revisjonsdirektivet artikkel 21 nr. 1 og i revisorloven § 9-1 annet ledd. Bestemmelsen i revisjonsdirektivet pålegger medlemsstatene å sikre at alle revisorer og revisjonsselskaper omfattes av yrkesetiske prinsipper, som minst omfatter deres funksjon knyttet til allmennhetens interesser, integritet og objektivitet samt faglige dyktighet og tilbørlig akt-somhet.

I Prop. 37 LS (2019–2020) om ny revisorlov er revisors rolle ved revisjon av årsregnskap omtalt slik i kapittel 1.1:

«Revisor er allmennhetens tillitsperson ved revisjon av årsregnskap. Revisor skal utøve sin virksomhet med integritet, objektivitet og akt-somhet. Revisjon skal bidra til at foretakenes finansielle rapportering oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisor skal utføre en uhildet og faglig kompetent kontroll av om regnskapet gir et rik-

tig bilde av foretakets økonomiske stilling og resultat, og offentlig bekrefte resultatet av revisjonen i en revisjonsberetning. Revisor har også en viktig rolle i å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet. Tilgjengelig regnskapsinformasjon som de aktuelle brukerne kan ha tillit til, gir samfunnsmessige gevinster i form av mer effektiv ressursallokering, reduserte transaksjonskostnader, sikrere skattegrunnlag og likere konkurransevilkår.»

De nye reglene i CSRD krever at revisor eller en IASP skal avgi en *attestasjonsuttalelse* om bærekraftsrapporteringen. Revisor vil ved et oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering møte de samme forventinger som ved revisjon av et årsregnskap, og langt på vei måtte oppfylle de samme kravene. Rollen som allmennhetens tillitsperson vil være den samme. På samme måte som ved revisjon av årsregnskap, skal revisor sørge for at foretakenes bærekraftsrapportering oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisor skal utføre en uhildet og faglig kompetent kontroll av om bærekraftsrapporteringen gir et riktig bilde i samsvar med standardene for bærekraftsrapportering, og skal offentlig uttale seg om resultatet av attestasjonen i attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen. Tilsvarende skal revisor uttale seg om resultatet av revisjonen av et årsregnskap i revisjonsberetningen. Hvis bærekraftsrapporteringen attesteres av en annen alternativ tilbyder av attestasjonstjenester enn en revisor, skal de samme kravene gjøres gjeldende.

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 risikoene

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 estimer 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, innhenter 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.

CSRD legger i første omgang opp til at bærekraftsrapporteringen skal attesteres med moderat sikkerhet, se regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 1 annet ledd, nytt punkt (aa). I fortalen avsnitt 60 uttales det imidlertid at målet er at bærekraftsrapporteringen skal attesteres med betryggende sikkerhet, slik tilfellet er for den finansielle rapporteringen. Fordi det ennå ikke er utarbeidet standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering slik CSRD forutsetter, legges det imidlertid opp til en gradvis tilnærming hvor hensikten er at bærekraftsrapporteringen skal attesteres med betryggende sikkerhet når EU-kommisjonen har vedtatt standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering, senest 1. oktober 2028. The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) arbeider for tiden med å utvikle en internasjonal standard for attestasjon av bærekraftsrapportering, «International Standard on Sustainability Assurance (ISSA) 5000». Standarden skal kunne brukes som grunnlag for et slikt EU-vedtak.

Innholdet i revisors attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapporteringen er nærmere omtalt i kapittel 5.2. Utførelse av oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering omtales i kapittel 5.3.

CSRD innfører nye krav i revisjonsdirektivet til kvalifikasjoner og godkjenning av dem som skal attestere bærekraftsrapporteringen. Disse er omtalt i kapittel 5.6. CSRD innfører også en rekke andre krav som skal sikre at attestasjon av bærekraftsrapporteringen er underlagt likeverdige rammer som revisjon av årsregnskapet. Disse kravene er omtalt i kapittel 5.4 om uavhengighet og konfidensialitet, kapittel 5.5 om kvalitetsstyring, kapittel 5.7 om valg og avsetting av revisor, kapittel 5.8 om revisjonsutvalget og kapittel 5.9 om revisorregisteret.

CSRD åpner for at medlemsstatene kan bestemme at attestasjonsuttalelsen kan avgis av en annen revisor enn foretakets valgte revisor. Denne opsjonen drøftes i kapittel 5.10. CSRD åpner videre for at attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapporteringen kan avgis av en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester som ikke er revisor (IASP). Denne opsjonen drøftes i kapittel 6. Dersom en medlemsstat åpner for å benytte IASP-er, skal disse underlegges krav som er likeverdige med kravene som gjelder for revisjonsforetak etter revisjonsdirektivet så langt det er relevant for attestasjon av bærekraftsrapportering. Det vil si at kravene som er omtalt i kapittel 5.2 til 5.9 vil gjelde for IASP-er med enkelte tilpasninger, se omtale i kapittel 6.

### 5.1.2 Begrepsbruk

Det er i enkelte sammenhenger nødvendig å skille mellom det revisjonsforetaket som er valgt av generalforsamlingen til å attestere bærekraftsrapporteringen og den statsautoriserte revisoren som et revisjonsforetak har utpekt som ansvarlig for et oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering. I det følgende brukes revisorlovens begreper fra revisjonsoppdrag tilsvarende for attestasjon av bærekraftsrapportering. «Revisjonsforetak» brukes som samlebetegnelse på revisjonsselskap og statsautoriserte revisorer som utfører attestasjon av bærekraftsrapportering i eget navn (enkeltpersonforetak), jf. revisorloven § 1-1 annet ledd. «Oppdragsansvarlig revisor» brukes om den statsautoriserte revisoren som et revisjonsselskap har utpekt som ansvarlig for et oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering, jf. revisorloven § 9-3. Dette er den personen som skal signere attestasjonsuttalelsen på vegne av revisjonsselskapet, jf. revisorloven § 9-7 første ledd. En statsautorisert revisor som er personlig valgt eller utpekt av et revisjonsselskap som oppdragsansvarlig for å attestere bærekraftsrapporte-

ring, må oppfylle tilleggsvilkårene for å ha rett til å attestere bærekraftsrapportering.

«Oppdragsansvarlig» eller «oppdragsansvarlig bærekraftsattestant» brukes om den personen som en IASP har utpekt som ansvarlig for et oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering, og som skal signere attestasjonsuttalelsen på vegne av IASP-en. I sammenhenger hvor revisjonsselskaper og IASP-er er omtalt sammen, brukes «oppdragsansvarlig» om den utpekte personen.

I revisjonsdirektivet, slik det er endret med CSRD, brukes begrepene «ansvarlig revisjonspartner» («key audit partner») og «ansvarlig bærekraftspartner» («key sustainability partner») om den oppdragsansvarlige revisoren for oppdrag om henholdsvis lovfestet revisjon og attestasjon av bærekraftsrapportering, jf. definisjonene i artikkel 2 nr. 16 og nytt nr. 16a.

### 5.1.3 Oversikt over krav CSRD stiller til den som skal attestere bærekraftsrapportering

Tabell 5.1 gir en oversikt over kravene som etter CSRD må gjøres gjeldende for revisjonsforetak og IASP-er som skal attestere bærekraftsrapportering. Første kolonne viser til de aktuelle bestemmelsene i revisjonsdirektivet som skal gjelde for revisjonsforetak. Andre kolonne beskriver kravet. Tredje kolonne viser til de gjeldende bestemmelsene i revisorloven og annet regelverk som gjennomfører direktivbestemmelsene når det gjelder revisjon av årsregnskap. Fjerde kolonne viser til punktene i regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 4 som fastsetter at det må stilles krav til IASP-er som attesterer bærekraftsrapportering, som er likeverdige med det som gjelder for revisorer etter revisjonsdirektivet. Femte kolonne viser til kapitlene i utredningen hvor utvalget har foreslått gjennomføring i norsk rett.

Tabell 5.1 Krav som skal gjelde for revisjonsforetak og IASP-er som attesterer bærekraftsrapportering

Revisjonsdirektivet artikkel	Krav	Revisorloven eller annet regelverk	Likeverdige krav til IASP-er, regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 4	Omtalt i utredningen
<i>Kvalifikasjonskrav</i>				
6 nr. 2	Kvalifikasjonskrav for å bli godkjent bærekraftsrevisor (utdanning, praktisk opplæring og eksamen)	§ 3-1	34 nr. 4 første ledd (a):	5.6.3.1 5.11.2.3
7 nr. 2	Krav til eksamen for å sikre nivået på teoretisk kunnskap og for å prøve revisors praktiske ferdigheter	§ 3-2. § 3-3 (3)	34 nr. 4 første ledd (a)	5.6.3.2 5.11.2.4
8 nr. 3	Krav til innhold i eksamen – temaer innen bærekraft	§ 3-2	34 nr. 4 første ledd (a)	5.6.3.2 5.11.2.4
10 nr. 1	Krav om 8 mnd praktisk opplæring innen attestasjon av bærekraftsrapportering eller andre bærekraftsrelaterte tjenester	§ 3-3	34 nr. 4 første ledd (a)	5.6.3.2 5.11.2.5
13	Løpende etterutdanning	§ 5-1	34 nr. 4 første ledd (b)	5.6.3.4 5.11
14a	Overgangsregel for revisorer godkjent før 1. januar 2026 – kvalifisering gjennom etterutdanning		34 nr. 4 fjerde til sjette ledd, jf. Første ledd (b)	5.6.3.3
<i>Krav til oppdragsutførelsen ved attestasjon av bærekraftsrapportering</i>				

Revisjonsdirektivet artikkel	Krav	Revisorloven eller annet regelverk	Likeverdige krav til IASP-er, regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 4	Omtalt i utredningen
24b nr. 1	Krav om å utpeke en oppdragsansvarlig bærekraftsrevisor, som skal ha tilgang til tilstrekkelige ressurser og personer med kompetanse og kapasitet	§ 9-3	34 nr. 4 første ledd (g):	5.3.3.4
24b nr. 2a	Oppdragsansvarlig bærekraftsrevisor skal sette av tilstrekkelig tid og ressurser til å utføre sine oppgaver på en forsvarlig måte.	§ 9-3	34 nr. 4 første ledd (g)	5.3.3.4
24b nr. 5a	Krav til dokumentasjon av oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering, herunder vurderingene av uavhengighet.	§ 9-9	34 nr. 4 første ledd (g)	5.3.3.9 5.4.3.1
25d	Krav om å rapportere uregelmessigheter for foretak av allmenn interesse	Revisjonsforordningen artikkel 7	34 nr. 4 første ledd (h)	5.4.3.3
26a	Krav om å bruke attestasjonsstandarder fastsatt av EU senest 1. oktober 2026. Følge nasjonale krav inntil det.	§ 9-4	34 nr. 4 annet ledd	5.3.3.5 5.3.3.6
27a	Særlige krav ved attestasjon av konsolidert bærekraftsrapportering	§ 9-8	34 nr. 4 annet ledd	5.3.3.10
28a	Krav til attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapporteringen, herunder signering av oppdragsansvarlig bærekraftsrevisor	§ 9-7	34 nr. 4 annet ledd	5.2.3
	<i>Uavhengighet og etiske prinsipper</i>			
25b, jf. 21	Krav om å følge etiske prinsipper, som minst dekker revisors rolle overfor allmennheten, og som omfatter integritet, objektivitet og aktsomhet, og profesjonell skepsis	§§ 9-1 og 9-4 annet ledd (4)	34 nr. 4 første ledd (d):	5.3.3.2
25b, jf. 22	Uavhengighetsregler, herunder overordnede krav, forbud mot finansielle forbindelser, gaver og deltakelse i beslutningstaking	§§ 8-1 til 8-5	34 nr. 4 første ledd (d)	5.4.3.1
25b, jf. 22a	Karensperiode for adgang til å tiltre ledende stilling	§ 8-8	34 nr. 4 første ledd (d)	5.4.3.1
25b, jf. 22b	Aksept og fortsettelsesvurderinger (uavhengighet, kompetanse og kapasitet, og om oppdragsansvarlig er godkjent)	§§ 8-5 og 9-2 (2)	34 nr. 4 første ledd (d)	5.3.3.3
25b, jf. 23	Konfidensialitet og taushetsplikt	§ 10-1	34 nr. 4 første ledd (d)	5.4.3.2

Revisjonsdirektivet artikkel	Krav	Revisorloven eller annet regelverk	Likeverdige krav til IASP-er, regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 4	Omtalt i utredningen
25b, jf. 24	Forbud mot påvirkning fra eiere og ledelse i revisjonsforetaket	§ 8-6	34 nr. 4 første ledd (d)	5.4.3.1
25	Forbud mot betinget honorar og honorar bestemt eller påvirket av andre tjenester	§ 8-7	34 nr. 4 første ledd (d)	5.4.3.1
25c	Forbudte tjenester ved bærekraftsattestasjoner til foretak av allmenn interesse	Revisjonsforordningen artikkel 5	34 nr. 4 første ledd (d)	5.4.3.3
	<i>System for kvalitetsstyring</i>			
25b, jf. 24a	Organisering av virksomheten og kvalitetsstyring	§ 7-1	34 nr. 4 første ledd (g)	5.5.3
24b nr. 4	Klientregister med navn på bærekraftsrevisor og honorar for bærekraftsattestasjoner	§ 7-2	34 nr. 4 første ledd (g)	5.5.3
24b nr. 3 og 6	Register over klager og overtredelser	§ 7-3	34 nr. 4 første ledd (g)	5.5.3
	<i>Tilsyn og sanksjoner</i>			
29	Ekstern kvalitetskontroll – risikobasert tilsyn minst hvert sjette år	§ 13-1	34 nr. 4 første ledd (e)	6.2.4
30	Medlemslandene skal sikre effektive systemer for tilsyn og sanksjoner	Finanstilsynsloven § 1 nr. 17	34 nr. 4 første ledd (f)	6.2.4
30a	Sanksjonskompetanse, tilbakekall og suspensjon av godkjenning, overtredelsesgebyr, attestasjonskarantene, ledelseskantene og straff	§§ 14-1 til 14-8	34 nr. 4 første ledd (f)	6.2.4
30b til 30f	Gjennomføring og publisering av sanksjoner mv.	Finanstilsynsloven § 1 nr. 17 og revisorloven kapittel 14	34 nr. 4 første ledd (f)	6.2.4
32	Prinsipper for offentlig tilsyn	Finanstilsynsloven	34 nr. 4 første ledd (f)	6.2.4
	<i>Valg og fravalg</i>			
37 nr. 1 og 2	Bærekraftsrevisor skal velges av generalforsamlingen	Aksjeloven § 7-1	34 nr. 4 første ledd (e)	5.7.3 5.10.2 6.2.5.7
37 nr. 3	Forbud mot begrensninger i det frie revisorvalget	§ 2-3	34 nr. 4 første ledd (e)	5.7.3
38	Bærekraftsrevisor kan ikke avsettes uten saklig grunn. Bærekraftsrevisor skal informere tilsynsmyndigheten ved opphør av oppdraget før utløpet av tjenestetiden.	Aksjeloven § 7-2	34 nr. 4 første ledd (e)	5.7.3

## 5.2 Attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapportering

### 5.2.1 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 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.

Den norske bestemmelsen går på dette punktet lenger enn det som var kravet i regnskapsdirektivet før CSRD. Regnskapsdirektivet artikkel 34 tidligere nr. 3 gjorde unntak fra krav om at revisor skulle uttale seg om den ikke-finansielle erklæringen på den måten som kreves etter revisorloven § 9-7. Etter tidligere artikkel 19a nr. 5 og artikkel 29a nr. 5 skulle revisor kun se til at denne informasjonen var gitt. Regnskapsdirektivet krever kun at revisor uttaler seg på den måten som kreves etter revisorloven § 9-7, om enkelte opplysninger i redegjørelsen om foretaksstyring, jf. direktivet artikkel 20 nr. 3. Endelig krever ikke regnskapsdirektivet at revisor skal uttale seg på den måten som kreves etter revisorloven § 9-7 om

rapporteringen om betalinger til myndigheter (land-for-land) etter regnskapsdirektivet kapittel 10, eller om rapporteringen av informasjon om inntektsskatt (utvidet land-for-land) etter regnskapsdirektivet nytt kapittel 10a. Når det gjelder utvidet land-for-land-rapportering, skal det etter artikkel 48f kun kreves at revisor uttaler seg om foretaket hadde plikt til å rapportere og i tilfelle om rapporten er avgitt.<sup>1</sup>

Regnskapsdirektivet fastsatte før endringene med CSRD at medlemsstatene *kunne* kreve at opplysningene i den ikke-finansielle erklæringen ble kontrollert av en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester, som her kunne være et revisjonsforetak eller en annen tilbyder, se tidligere artikkel 19a nr. 6 og 29a nr. 6.

### 5.2.2 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
- overholdelsen av kravet om å merke bærekraftsrapportering i samsvar med bestemmelsene om elektronisk rapporteringsformat i artikkel 29d

CSRD endrer videre 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<sup>2</sup> 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 skal:

<sup>1</sup> Bestemmelsene om utvidet land-for-land-rapportering ble tatt inn i regnskapsdirektivet ved direktiv 2021/2101, som ennå ikke er innlemmet i EØS-avtalen eller gjennomført i norsk rett (april 2023). Se kapittel 4.1.3.7.

<sup>2</sup> Direktiv 2006/43/EF om lovfestet revisjon av årsregnskap og konsernregnskap.

- 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
- inkludere uttalelsen etter regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 1 annet ledd nytt punkt (aa) hvor revisor gir uttrykk for en mening om bærekraftsrapporteringen

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 angi årsaken til uenigheten, jf. revisjonsdirektivet ny artikkel 28a nr. 3.

Revisors uttalelse om attestasjon av bærekraftsrapportering skal være signert og datert av revisor, jf. revisjonsdirektivet ny artikkel 28a nr. 4. Hvis oppdraget utføres av et revisjonsselskap, skal revisors uttalelse være signert av den oppdragsansvarlige revisoren hos revisjonsselskapet. Hvis flere revisorer er engasjert til å utføre oppdraget, skal alle signere revisors uttalelse. I unntakstilfeller kan medlemsstatene bestemme at slike signaturer ikke trenger å offentliggjøres, dersom offentliggjøring kan føre til en overhengende og betydelig trussel mot en persons personlige sikkerhet. Navnet eller navnene på oppdragsansvarlig revisor skal uansett være kjent for de relevante kompetente myndigheter.

Hvis den samme revisoren utfører lovpliktig revisjon av årsregnskapet og attestasjon av bærekraftsrapporteringen, kan medlemsstatene kreve eller tillate at uttalelsen hvor revisor gir uttrykk for en mening om bærekraftsrapporteringen, skal inkluderes som en egen del av revisjonsberetningen, jf. revisjonsdirektivet ny artikkel 28a nr. 5.

Revisors attestasjonsuttalelse om den konsoliderte bærekraftsrapporteringen skal være i samsvar med kravene fastsatt i nr. 1 til 5, jf. revisjonsdirektivet ny artikkel 28a nr. 6.

### 5.2.3 Utvalgets forslag

#### 5.2.3.1 Attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapporteringen

Utvalget bemerker at både regnskapsdirektivet og revisjonsdirektivet gir regler om attestasjon av foretakenes finansielle rapportering. Reglene er gjennomført i revisorloven. Verken direktivene eller nasjonale regler stiller i dag krav om *attestasjon* av selskapenes bærekraftsrapportering. CSRD innfører for første gang et slikt krav.

Bakgrunnen for endringene er nærmere omtalt i fortalen til CSRD avsnitt 60. Her fremholdes det blant annet at fraværet av regler om attestasjon av bærekraftsrapporteringen står i kontrast til kravet om at revisjon av årsregnskapet skal utføres ved et attestasjonsoppdrag med betryggende sikkerhet. Det fremholdes videre at fraværet av krav om attestasjon av bærekraftsrapporteringen svekker tilliten til rapporteringen og reduserer verdien av rapporteringen for brukerne av informasjonen. Som nevnt i kapittel 5.1 er målsettingen at attestasjonen av bærekraftsrapporteringen skal skje med samme grad av sikkerhet som for årsregnskapet. I første omgang stilles det imidlertid krav om attestasjon med moderat sikkerhet.

Utvalget foreslår en bestemmelse i revisorloven ny § 9-7 a om attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapportering. Bestemmelsen gjennomfører ny artikkel 28a nr. 1 og nr. 2 i revisjonsdirektivet og artikkel 34 nr. 1 ny bokstav (aa) i regnskapsdirektivet. Hvis den reviderte har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter regnskapsloven ny § 2-3, skal revisor etter forslaget til revisorloven § 9-7 a første ledd avgi en attestasjonsuttalelse som viser resultatet av attestasjonen av bærekraftsrapporteringen. Attestasjonsuttalelsen skal i stedet kunne avgis av et annet revisjonsforetak eller en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester (IASP), som er valgt av den reviderte til å attestere bærekraftsrapporteringen. Se omtale i kapittel 5.10 om valg av en annen revisor til å attestere bærekraftsrapporteringen og kapittel 6.2.1 om alternative tilbydere av attestasjonstjenester. Etter forslaget til tredje ledd bokstav a og b skal revisor i attestasjonsuttalelsen navngi foretaket som har utarbeidet bærekraftsrapporteringen, angi hvilken bærekraftsrapportering som er attestert og hvilket regelverk som er anvendt ved utarbeidelsen av bærekraftsrapporteringen. Revisor skal gi en beskrivelse av hva attestasjonen har omfattet. Det skal minst opplyses hvilke attestasjonsstandarder som er anvendt.

Etter forslaget til revisorloven § 9-7 a tredje ledd bokstav c skal revisor, på grunnlag av et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet, gi uttrykk for en mening om:

- bærekraftsrapporteringen er i samsvar med kravene i regnskapsloven nytt kapittel 2, inkludert standardene for bærekraftsrapportering, og rapporteringskravene i taksonomiforordningen artikkel 8
- prosessen som foretaket har gjennomført for å identifisere informasjonen som er rapportert i henhold til disse standardene, og
- overholdelsen av kravet om å merke bærekraftsrapporteringen i samsvar med kravene til elektronisk rapporteringsformat, jf. forslaget til regnskapsloven § 2-7.

Utvalget foreslår at det i samsvar med regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 1 annet ledd nytt punkt (aa), fastsettes særskilt at attestasjonsuttalelsen kan avgis basert på et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet. Som nevnt i kapittel 5.1.1, legger CSRD opp til at det skal innføres krav om attestasjon med betryggende sikkerhet på et senere tidspunkt. Da må adgangen til å uttale seg med moderat sikkerhet tas ut av loven.

For å gjennomføre endringen i regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 1 annet ledd, foreslår utvalget å endre § 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 kapittel 2.

#### 5.2.3.2 Valgfritt om attestasjonsuttalelsen inntas i revisjonsberetningen

Hvis samme revisor reviderer årsregnskapet og attesterer bærekraftsrapporteringen, *kan* medlemslandene etter CSRD kreve eller tillate at attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen inntas i revisjonsberetningen, se revisjonsdirektivet ny artikkel 28a nr. 5. Utvalget bemerker at et krav om dette harmonerer med at bærekraftsrapporteringen må inntas i årsberetningen, og ikke lenger kan gis i en egen separat rapport. På den annen side krever CSRD at bærekraftsrapporteringen skal skilles ut i en egen separat del av årsberetningen, se regnskapsdirektivet ny artikkel 19a nr. 1 annet ledd. CSRD tillater dessuten at en annen revisor enn foretakets valgte revisor, eller en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester, skal kunne attestere bærekraftsrapporteringen. I

slike tilfeller vil ikke attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapportering kunne inntas i revisjonsberetningen.

Utvalget bemerker videre at det kan vise seg krevende å kommunisere en uttalelse om årsregnskapet med betryggende sikkerhet og en uttalelse om bærekraftsrapporteringen med moderat sikkerhet på en tydelig måte i samme revisjonsberetning. Det har også betydning at attestasjonsuttalelsen og revisjonsberetningen kan presenteres på samme måte i Norge som i andre land. Presentasjonsmåten vil kunne utvikles gjennom praksis.

Utvalget foreslår på denne bakgrunn at det skal være valgfritt om attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen skal inntas i revisjonsberetningen når det er samme revisor som reviderer årsregnskapet og attesterer bærekraftsrapporteringen. Det vises til forslaget til revisorloven ny § 9-7 a fjerde ledd.

#### 5.2.3.3 Attestasjon utført av mer enn én revisor

Etter CSRD skal det gis regler om håndtering av uenighet hvis attestasjonen er utført av mer enn én revisor, jf. revisjonsdirektivet ny artikkel 28a nr. 3. Tilsvarende regel er gitt der årsregnskapet er revidert av mer enn én revisor, jf. revisorloven § 9-7 fjerde ledd.

Utvalget foreslår å ta inn en regel i ny § 9-7 a femte ledd, som svarer til bestemmelsen i revisjonsdirektivet ny artikkel 28a nr. 3. Hvis bærekraftsrapporteringen attesteres av mer enn én revisor, skal revisorene bli enige om resultatet av attestasjonen av bærekraftsrapporteringen og avgis 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.

#### 5.2.3.4 Signering, datering og språk

Når attestasjonsuttalelsen inntas i revisjonsberetningen, dekker revisors underskrift hele revisjonsberetningen inkludert attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen. Fordi attestasjonsuttalelsen ikke må inntas i revisjonsberetningen og fordi den kan avgis av en annen revisor enn foretakets valgte revisor eller en IASP,<sup>3</sup> foreslår utvalget likevel å presisere at attestasjonsuttalelsen skal signeres av revisoren som er oppdragsansvarlig for attestasjon av bærekraftsrapporteringen. Se forslaget til bestemmelse i revi-

<sup>3</sup> Se kapittel 5.2.3.2 og 5.2.3.3.



sorloven § 9-7 a annet ledd. Etter forslaget skal attestasjonsuttalelsen, i likhet med revisjonsberetningen, dateres. Bestemmelsen gjennomfører krav til signering og datering av attestasjonsuttalelsen i revisjonsdirektivet ny artikkel 28a nr. 4.

I særlige tilfeller kan medlemsstatene etter revisjonsdirektivet fastsette unntak fra kravet om å signere attestasjonsuttalelsen dersom offentliggjøring kan føre til nærliggende og betydelig fare for noens personlige sikkerhet. Denne muligheten er ikke benyttet i revisorloven for revisjonsberetningen. Utvalget mener at samme løsning må gjelde for revisjonsberetningen og for attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen. Utvalget går derfor ikke inn for noe unntak fra kravet om at revisor må signere attestasjonsuttalelsen.

Revisjonsdirektivet krever ikke at språk reguleres. Etter revisorloven § 9-7 første ledd skal revisjonsberetningen være på norsk eller samme språk som den revidertes årsregnskap. Utvalget anser at det samme bør gjelde for attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen. Se forslaget til revisorloven ny § 9-7 a annet ledd.

#### 5.2.3.5 *Attestasjonsuttalelse om konsolidert bærekraftsrapportering*

Etter revisjonsdirektivet ny artikkel 28a nr. 6 skal de samme kravene til attestasjonsuttalelsen gjelde for den konsoliderte bærekraftsrapporteringen for et konsern som for den individuelle bærekraftsrapporteringen for et selskap. Etter regnskapsloven § 3-3a tolvte ledd, som videreføres i forslaget til § 2-1 annet ledd, skal årsberetningen for regnskapspliktig som utarbeider konsernregnskap, også dekke virksomheten i konsernet. Den konsoliderte bærekraftsrapporteringen for konsernet skal inntas i årsberetningen, jf. forslaget til regnskapsloven § 2-5 første ledd. Kravet om samlet årsberetning for morselskapet og konsernet, gjør at det ikke er nødvendig med en egen bestemmelse i revisorloven for å presisere at de samme kravene til attestasjonsuttalelsen skal gjelde for bærekraftsrapporteringen for konsern og selskap.

### **5.3 Utførelse av oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering**

#### **5.3.1 Gjeldende rett**

Revisjonsdirektivet gjaldt før endringene med CSRD kun for lovpliktig revisjon av årsregnskap.

Med CSRD utvides virkeområdet for revisjonsdirektivet til også å omfatte attestasjon av bærekraftsrapportering. Revisorloven gjelder både for lovpliktig revisjon av årsregnskap og for 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 per i dag vil gjelde 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 blant annet 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, jf. § 9-10.

#### **5.3.2 Forventet EØS-rett**

##### *5.3.2.1 Standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering*

Etter revisjonsdirektivet ny artikkel 28a nr. 1 skal revisors attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapportering utarbeides i samsvar med kravene i standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering som skal vedtas av EU-kommisjonen. Inntil EU-kommisjonen har vedtatt slike standarder, skal attestasjonsuttalelsen utarbeides i samsvar med standarder fastsatt i medlemsstatene.

Standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering er nærmer regulert i ny artikkel 26a. Det legges opp til at 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.

##### *5.3.2.2 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 bærekraftsrapporte-

ring. 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.

### 5.3.2.3 *Oppdragsansvarlig*

Etter artikkel 24b nr. 1 nytt annet ledd, skal det sikres at revisjonsselskapet utpeker minst én ansvarlig partner for attestasjonen av bærekraftsrapporteringen, som kan være den eller de ansvarlige partnerne for revisjonen av årsregnskapet. Sikring av kvalitet, uavhengighet og kompetanse skal være de viktigste kriteriene når revisjonsselskapet utpeker den eller de ansvarlige bærekraftspartnerne.

Revisjonsselskapet skal gi ansvarlig bærekraftspartner tilstrekkelige ressurser og personale med nødvendig kompetanse og ferdigheter til å utføre sine oppgaver på en tilfredsstillende måte. Den ansvarlige bærekraftspartneren skal være aktivt involvert i utførelsen av attestasjonen av bærekraftsrapporteringen. Etter 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.

### 5.3.2.4 *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 artikkel 21 nr. 2 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 feilfor-

masjon som følge av feil eller misligheter, samt en kritisk vurdering av revisjonsbevis.

### 5.3.2.5 *Oppdragsdokumentasjon*

Etter artikkel 24b nr. 5a skal det gjelde tilsvarende krav til oppdragsdokumentasjon for oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering som for revisjonsoppdrag. Hvis samme revisor utfører oppdraget om attestasjon av bærekraftsrapportering og lovfestet revisjon, kan dokumentasjonen av attestasjonsoppdraget inngå i revisjonsfilen.

### 5.3.2.6 *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 ha det fulle ansvaret for uttalelsen om attestasjon av den konsoliderte bærekraftsrapporteringen for konsernet, jf. revisjonsdirektivet artikkel 27a nr. 1 første avsnitt. For å utføre konsernattestasjonen, skal revisor vurdere og gjennomgå attestasjonsarbeidet utført av andre revisorer eller alternative 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.

Den dokumentasjonen som konsernrevisor oppbevarer, skal etter revisjonsdirektivet artikkel 27 nr. 1 annet avsnitt gjøre det mulig for Finanstilsynet å vurdere konsernrevisors arbeid.

Konsernrevisor må i forbindelse med sin gjennomgang av arbeidet til andre revisorer eller alternative 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 og tilbydere av attestasjonstjenester 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 revisors 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 alternative tilbydere av attestasjonstjenester i forbindelse med konsernattestasjonen, inkludert oppdragsdokumentasjon som er relevant for konsern. Dette inkluderer oppdragsdokumentasjon innhentet fra revisorer og alternative tilbydere av attestasjonstjenester 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 alternativ 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.

### 5.3.3 Utvalgets forslag

#### 5.3.3.1 Utgangspunkt

Bestemmelsene i revisorloven kapittel 9 om revisors plikter ved lovfestet revisjon og oppdrag om revisorbekreftelser, setter rammer for oppdragsutførelsen. I dette kapitlet vurderes anvendelsen

av disse reglene på utførelsen av oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering.

Utvalget har gjennomgått hvilke av reglene om revisors plikter ved lovfestet revisjon etter revisorloven kapittel 9, som etter CSRD skal gjelde tilsvarende for oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering. Dette gjelder reglene i:

- § 9-1 annet ledd om revisors rolle – revisjonsdirektivet artikkel 21 nr. 1. Se omtale i kapittel 5.3.3.2
- § 9-2 annet ledd, jf. også § 8-5, om forberedelse og fortsettelse av revisjonsoppdrag – ny artikkel 25b, jf. artikkel 22b. Se omtale i 5.3.3.3
- § 9-3 om oppdragsansvarlig revisor – endret artikkel 24b. Se omtale i kapittel 5.3.3.4
- § 9-4 fjerde ledd om profesjonell skepsis – ny artikkel 25b, jf. artikkel 21 nr. 2. Se omtale i kapittel 5.3.3.5
- § 9-4 femte ledd om utkontraktering – ny artikkel 25b, jf. artikkel 24a nr. 1 fjerde ledd. Se omtale i kapittel 5.3.3.5
- § 9-8 første til femte ledd om særlige krav ved revisjon av konsernregnskap – ny artikkel 27a. Se omtale i kapittel 5.3.3.10
- § 9-9 første, annet, fjerde, sjette og syvende ledd om oppdragsdokumentasjon – ny artikkel 25b, jf. artikkel 24b nr. 5a. Se omtale i kapittel 5.3.3.9

Reglene i CSRD om vedtak av standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering, jf. revisjonsdirektivet ny artikkel 26a, omtales særskilt i kap. 5.3.3.6. Attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen er omtalt i kapittel. 5.2.

Revisorloven kapittel 9 inneholder også regler som ikke har noe direkte motstykke i revisjonsdirektivet. Utvalget har vurdert om pliktene som følger av disse reglene, bør gjelde både for revisjonsoppdrag og oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering. Dette gjelder reglene i:

- § 9-1 første ledd om formålet med lovfestet revisjon. Se omtale i kapittel 5.3.3.2
- § 9-2 første ledd om plikt til å be forrige revisor opplyse om det foreligger forhold som tilsier at en ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Se omtale i kapittel 5.3.3.3
- § 9-4 første til tredje ledd om vurdering av årsregnskapet og årsberetningen og om god revisjonsskikk. Se omtale i kapittel 5.3.3.5
- § 9-5 om skriftlig kommunikasjon med styret. Se omtale i kapittel 5.3.3.7
- § 9-6 om rett og plikt til å trekke seg fra et revisjonsoppdrag. Se omtale i kapittel 5.3.3.8
- § 9-8 sjette og syvende ledd om opplysningsplikt og unntak fra taushetsplikt for revisorer i

datterselskap overfor morforetakets revisor, mv. Se omtale i kapittel 5.3.3.10

- § 9-9 tredje ledd om dokumentasjon av oppdragsaksept i strid med forrige revisors råd og femte ledd om dokumentasjon av rådgivningsoppdrag. Se omtale i kapittel 5.3.3.9

Utvalget har tatt utgangspunkt i at CSRD gjennomgående behandler utførelsen av oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering på samme måte som revisjon av årsregnskap. Revisors rolle og funksjon vil også i hovedsak være den samme ved lovfestet revisjon av årsregnskapet og ved attestasjon av bærekraftsrapporteringen. Utvalget mener at denne tilnærmingen bør legges til grunn også når det skal vurderes om pliktene som følger av nasjonale regler i revisorloven kapittel 9 bør gjelde tilsvarende ved attestasjon av bærekraftsrapporteringen. Utgangspunktet er dermed at reglene om oppdragsutførelse bør være de samme, uavhengig av om oppdraget gjelder revisjon av årsregnskap eller attestasjon av bærekraftsrapportering, ettersom hensynene bak reglene slår til for begge typer revisjonshandlinger. Behovet for tilpasninger til ulikhetene mellom revisjon av årsregnskap og attestasjon av bærekraftsrapportering, vurderes i de enkelte kapitlene nedenfor.

Utvalget legger til grunn at en revisors attestasjon av frivillig bærekraftsrapportering, fortsatt vil reguleres av revisorloven § 9-10 om revisors plikter ved revisorbekreftelser, jf. også definisjonen av revisorbekreftelse i revisorloven § 1-2.

Kravene til utførelsen av oppdrag om pliktig bærekraftsrapportering som er omtalt i kapittelet her, skal også gjelde for alternative tilbydere av attestasjonstjenester, se kapittel 6.2.5.

#### *5.3.3.2 Alminnelige krav til oppdragsutførelsen, formålet med attestasjon av bærekraftsrapportering og revisorrollen*

Etter revisorloven § 9-1 annet ledd er revisor allmennhetens tillitsperson ved utførelse av lovfestet revisjon. Revisor skal utøve sin virksomhet med integritet, objektivitet og aktsomhet. Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 21 nr. 1 som fastsetter at alle revisorer og revisjonselskaper skal omfattes av yrkesetiske prinsipper, som minst omfatter deres funksjon av allmenn interesse, integritet og objektivitet, samt faglige dyktighet og tilbørlige aktsomhet. For å gjennomføre revisjonsdirektivet ny artikkel 25b, jf. artikkel 21, foreslår utvalget at bestemmelsen i § 9-1 annet

ledd, som blir nytt tredje ledd, også skal gjelde ved attestasjon av bærekraftsrapportering.

Revisorloven § 9-1 første ledd gir en nasjonal regel om formålet med lovfestet revisjon. I bestemmelsen heter det 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. Utvalget foreslår en tilsvarende bestemmelse om formålet med attestasjon av bærekraftsrapportering. En slik bestemmelse vil markere at revisjon av årsregnskap og attestasjon av bærekraftsrapportering har en likeverdig og gjensidig utfyllende funksjon i å skape tillit til den samlede selskapsrapporteringen. Utvalget foreslår at det innføres en bestemmelse i revisorloven § 9-1 nytt annet ledd om at formålet med attestasjon av bærekraftsrapportering er å skape tillit til at bærekraftsrapporteringen oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon.

#### *5.3.3.3 Forberedelse og fortsettelse av attestasjonsoppdraget*

For å gjennomføre revisjonsdirektivet ny artikkel 25b, jf. artikkel 22b om forberedelse og fortsettelse av oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering og vurdering av trusler mot revisors uavhengighet, 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. Forslaget innebærer videre at revisjonsforetakets plikt til å vurdere uavhengighet ved revisjon av årsregnskap, vil gjelde tilsvarende ved attestasjon av bærekraftsrapportering. Det vises til forslaget til endringer i revisorloven § 9-2 annet ledd og ny § 8-1a, jf. § 8-5.

I tråd med utgangspunktet i kapittel 5.3.3.1 om at revisors plikter ved utførelse av lovfestet revisjon også bør gjelde ved attestasjon av bærekraftsrapportering, foreslår utvalget videre i § 9-2 endret første ledd at et revisjonsforetak skal 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. Disse bestemmelsene skal etter forslaget gjelde på samme måte hvis bærekraftsrapporteringen har vært attestert av en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester.

#### 5.3.3.4 Oppdragsansvarlig revisor

For å gjennomføre revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 1 nytt annet ledd og nytt nr. 2a, foreslår utvalget i revisorloven endret § 9-3 første ledd at et revisjonsselskap skal utpeke én bærekraftsrevisor som oppdragsansvarlig revisor for hvert oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering. Det vises til forklaringen av begrepet oppdragsansvarlig revisor i kapittel 5.1. Sikring av attestasjonskvalitet, 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. De tilsvarende bestemmelsene i artikkel 24b om utpeking av ansvarlig partner og tilstrekkelige ressurser ved revisjon av årsregnskap, er gjennomført i revisorloven § 9-3.

Etter utvalgets forslag til endret § 9-3 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.

#### 5.3.3.5 God revisjonsskikk ved attestasjon av bærekraftsrapportering, mv.

Revisorloven § 9-4 gir en rettslig standard om god revisjonsskikk. Utvalget viser til redegjørelsen for god revisjonsskikk i NOU 2017: 15 kapittel 14. I kapittel 14.1.4 uttalte Revisorlovutvalget følgende:

«Etter utvalgets vurdering har lovkravet om god revisjonsskikk, som første gang ble innført ved revisorloven av 1964, utgjort en hensiktsmessig ramme for å angi krav til revisjonsutførelsen. Den rettslige standarden har gitt rom for å utvikle bransjefastsatte nasjonale standarder for god revisjon og senere for å gjøre de internasjonale revisjonsstandardene gjeldende i Norge. Det overordnede bildet er etter utvalgets syn at dette har fungert godt både som lovgrunnlag for at revisjonsstandardene skal følges og som supplerende norm. Utvalget anser ikke at andre type krav til revisjonsutførelsen i

lov eller forskrift vil kunne bidra til å klargjøre revisors plikter. God revisjon forutsetter uansett at revisor må anvende profesjonelt skjønn. Det lar seg ikke fullt ut regulere verken gjennom lov, forskrifter eller revisjonsstandarder. Etter utvalgets syn bør loven fortsatt inneholde et krav til å utføre revisjonen i samsvar med god revisjonsskikk.»

Utvalget bemerker at de samme hensyn som taler for at loven skal inneholde en regel om god revisjonsskikk ved revidering av årsregnskap, gjør seg gjeldende for attestasjon av bærekraftsrapportering. Utvalget bemerker videre at CSRD fastsetter at EU-kommisjonen innen oktober 2026, skal fastsette standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering, se revisjonsdirektivet ny artikkel 26a nr. 3 og omtalen i kapittel 5.3.3.6. Inntil slike standarder er fastsatt, vil en regel om god revisjonsskikk gi grunnlaget for at revisor vil være pliktig å følge anerkjente attestasjonsstandarder ved utførelsen av oppdraget. Etter at attestasjonsstandarder for attestasjon av bærekraftsrapportering er fastsatt i forskrift, vil et lovkrav om god revisjonsskikk utfylle standardene ved å pålegge revisor å utføre oppdrag i samsvar med den praksis som den dyktige og ansvarsbevisste utøver av yrket legger til grunn.

Etter mønster fra revisorloven § 9-4 første og tredje ledd foreslår utvalget at det fastsettes at revisor skal utføre oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering i samsvar med god revisjonsskikk for attestasjon av bærekraftsrapportering. Dette innebærer 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, herunder gjeldende lovkrav for virksomheten
- b. identifisere risikoene for vesentlig feilinformasjon i bærekraftsrapporteringen, enten det skyldes misligheter eller utilsiktede feil
- d. utforme og gjennomføre attestasjonshandlinger for å håndtere de identifiserte risikoene
- e. innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis som grunnlag for sin attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapporteringen.

Adgangen til å uttale seg med moderat sikkerhet er nærmere omtalt i kapittel 5.2.3.1.

For å gjennomføre revisjonsdirektivet ny artikkel 25b, jf. artikkel 21 nr. 2, foreslår utvalget at bestemmelsen også fastsetter at revisor skal utføre attestasjonen av bærekraftsrapporteringen med profesjonell skepsis, herunder være opp-

merksom på muligheten for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter eller utilsiktede feil. Artikkel 21 nr. 2 om profesjonell skepsis ved utførelse av revisjonsoppdrag, er gjennomført i revisorloven § 9-4 fjerde ledd.

For å gjennomføre revisjonsdirektivet artikkel 25b, jf. artikkel 24a nr. 1 fjerde ledd, foreslår utvalget at bestemmelsen fastsetter at utkontraktering av oppgaver skal være uten betydning for revisors ansvar og plikter ved attestasjon av bærekraftsrapportering.

Det vises til forslag til ny bestemmelse i revisorloven § 9-4 a.

#### 5.3.3.6 Standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering

CSRD fastsetter at EU-kommisjonen skal vedta standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering, jf. revisjonsdirektivet ny artikkel 26a.<sup>4</sup> Det legges opp til at det kan vedtas standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering med moderat sikkerhet innen 1. oktober 2026 og standarder for attestasjon med betryggende sikkerhet innen 1. oktober 2028.

Det arbeides for tiden med internasjonale standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering i International Audit and Assurance Standards Board (IAASB). En aktuell mulighet er at EU-kommisjonen vedtar disse standardene for anvendelse i EU, eventuelt med visse tilpasninger. Det er, så langt utvalget kjenner til, ikke tatt noen beslutninger om dette i EU-kommisjonen ennå.

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 kapittel 5.3.3.5. Hvilke standarder som kan benyttes må avgjøres ut fra hvilke standarder som er allmenn akseptert og brukt i revisorprofesjonen for attestasjoner av bærekraftsrapportering. Utvalget legger til grunn at attestasjonsoppdraget i dag må utføres i samsvar med de foreliggende internasjonale attestasjonsstandardene ISAE (*International Standard for Assurance Engagements*) 3000 – Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon og ISAE 3410 – Attestasjonsoppdrag om klimagassrapporter.

<sup>4</sup> En tilsvarende hjemmel for vedtakelse av revisjonsstandarder i artikkel 26, er så langt ikke benyttet.

For å legge til rette for gjennomføring av standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering som skal vedtas av EU-kommisjonen etter revisjonsdirektivet ny artikkel 26a, foreslår utvalget en forskriftshjemmel i revisorloven ny § 9-4 a siste ledd. Forslaget svarer til bestemmelsen i revisorloven § 9-4 sjette ledd.

#### 5.3.3.7 Kommunikasjon med styret

I tråd med utgangspunktet i kapittel 5.3.3.1, foreslår utvalget at revisorloven § 9-5 om revisors kommunikasjon med styret gjøres gjeldende ved attestasjon av bærekraftsrapportering. Utvalget mener at det bør være like regler for kommunikasjon med styret ved attestasjon av bærekraftsrapportering som ved revisjon av årsregnskap. Etter bestemmelsen 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. Bestemmelsen nevner også brudd på bokføringsreglene, men dette vil kun være aktuelt for oppdrag om revisjon av årsregnskap. 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.

#### 5.3.3.8 Rett og plikt til å trekke seg fra et revisjonsoppdrag

I tråd med utgangspunktet i kapittel 5.3.3.1, foreslår utvalget at revisorloven § 9-6 om revisors rett og plikt til å trekke seg fra et oppdrag gjøres gjeldende for attestasjon av bærekraftsrapportering. Bestemmelsen fastsetter at revisor har 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 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 loven eller det foreligger andre særlige grunner. Revisor skal varsle det rapporterende foretaket i rimelig tid før revisor trekker seg.

### 5.3.3.9 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. Herunder skal revisor 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.

### 5.3.3.10 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 kapittel 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 revisjonselskap 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 mel-

lom tilsynsmyndigheter mv. trenger ikke noen særskilt gjennomføring.

Se forslaget til endringer i revisorloven § 9-8.

## 5.4 Uavhengighet og konfidensialitet mv.

### 5.4.1 Gjeldende rett

Attestasjon av bærekraftsrapportering er en revisorbekreftelse etter definisjonen i revisorloven § 1-2 fjerde ledd. Revisorloven § 9-10 omhandler revisors plikter ved revisorbekreftelser. Etter bestemmelsen gjelder de generelle kravene til uavhengighet i § 8-1 første og andre ledd og kravene til vurdering og tiltak for å sikre uavhengighet i § 8-5 første ledd tilsvarende for oppdrag om revisorbekreftelser.

Revisors taushetsplikt etter revisorloven § 10-1 omfatter alle opplysninger som mottas i forbindelse med revisjonsforetakets virksomhet.

### 5.4.2 Forventet EØS-rett

#### 5.4.2.1 Innledning

Etter revisjonsdirektivet ny artikkel 25b, skal revisjonsdirektivets bestemmelser om revisors uavhengighet og konfidensialitet gjelde tilsvarende for oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering. I tillegg innføres det nye bestemmelser om forbud mot å yte visse tjenester til attestasjonsklienter som er foretak av allmenn interesse og om oppfølging av uregelmessigheter hos slike attestasjonsklienter, jf. revisjonsdirektivet ny artikkel 25c og 25d. Tilsvarende bestemmelser som ny artikkel 25c og 25d, gjelder for revisjonsoppdrag etter revisjonsforordningen artikkel 5 og 7.

#### 5.4.2.2 Uavhengighet

Revisjonsdirektivet ny artikkel 25b, jf. artikkel 22 nr. 1 første ledd, fastslår prinsippet om 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. Etter artikkel 22 nr. 1 andre avsnitt skal uavhengighet opprettholdes gjennom hele oppdragsperioden. Bestemmelsen presiserer at uavhengighet må

oppretholdes både i den perioden 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.

Etter revisjonsdirektivet ny artikkel 25b, jf. artikkel 22 nr. 1 tredje avsnitt, skal en revisor som utfører attestasjon av bærekraftsrapportering, 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 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 ny artikkel 25b, jf. artikkel 22 nr. 1 fjerde avsnitt, 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 en trussel for egenkontroll, egeninteresse, partiskhet, fortrolighet eller press, som ville gi en rimelig og opplyst tredjepart grunn til å konkludere med at revisjonsforetaket ikke er uavhengig. Forholdsregler som er tatt for å redusere trusler mot uavhengigheten, tas i betraktning i forbindelse med denne «tredjepersonstesten». Bestemmelsen er gjennomført i revisorloven § 8-1 annet ledd og § 8-5 første ledd siste punktum når det gjelder revisjonsoppdrag.

Revisjonsdirektivet ny artikkel 25b, jf. 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. Bestemmelsene er gjennomført i revisorloven § 8-2 når det gjelder revisjonsoppdrag.

Revisjonsdirektivet ny artikkel 25b, jf. artikkel 22 nr. 3, angir et krav om å dokumentere alle betydelige trusler mot uavhengigheten, samt de forholdsregler som tas for å redusere disse. Videre oppstilles det i revisjonsdirektivet ny artikkel 25b, jf. artikkel 22b et krav om å vurdere om det foreligger trusler mot uavhengigheten, samt hvilke forholdsregler som tas for å redusere truslene i forbindelse med aksept og fortsettelse av revisjonsoppdrag. Bestemmelsene er gjennomført i revisorloven § 8-5 når det gjelder revisjonsoppdrag.

Revisjonsdirektivet ny artikkel 25b, jf. artikkel 22a krever en karenperiode på ett år etter at en revisor var involvert i attestasjonsoppdraget, før revisoren kan tiltre en ledende stilling hos foretaket som har utarbeidet bærekraftsrapporteringen. Perioden er to år for en oppdragsansvarlig revisor for et foretak av allmenn interesse. Bestemmelsen er gjennomført i revisorloven § 8-8 når det gjelder revisjonsoppdrag.

Etter revisjonsdirektivet ny artikkel 25b, jf. 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. Bestemmelsen er gjennomført i revisorloven § 8-6 når det gjelder revisjonsoppdrag.

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. Bestemmelsen er gjennomført i revisorloven § 8-7 når det gjelder revisjonsoppdrag.

#### 5.4.2.3 Konfidensialitet – taushetsplikt

Revisjonsdirektivet ny artikkel 25b, jf. artikkel 23 inneholder bestemmelser om konfidensialitet og taushetsplikt. Opplysninger og dokumenter som et revisjonsforetak har tilgang til ved utførelse av et oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering, skal være beskyttet av tilstrekkelige regler for fortrolighet og taushetsplikt. Taushetsplikten gjelder også etter at oppdraget er avsluttet. Det er presisert at taushetsplikten ikke skal være til hin-

der for håndheving av bestemmelsene i revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen. Revisor for et datterforetak skal ha adgang til å dele informasjon med revisoren som attesterer konsernets konsoliderte bærekraftsrapportering, uten hinder av taushetsplikten. Bestemmelsen er gjennomført i revisorloven § 10-1 om taushetsplikt når det gjelder revisjonsoppdrag.

#### 5.4.2.4 Foretak av allmenn interesse

Ny artikkel 25c innfører forbud mot å yte visse tjenester til attestasjonsklienter som er foretak av allmenn interesse. Forbudet omfatter følgende av de tjenestene som er forbudt å yte til revisjonsklienter som er foretak av allmenn interesse etter revisjonsforordningen artikkel 5:

- 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
- 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.

Bestemmelsen inkluderer ikke forbudene mot skattetjenester og lønnstjenester i revisjonsforordningen artikkel 5.

Etter 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 med hensyn til 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.

CSRD gjør også enkelte endringer i forordning (EU) nr. 537/2014 om særlige krav ved revisjon av foretak av allmenn interesse (revisjonsforordningen). Etter forordningen artikkel 4 kan honorar fra 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 fra lovpålagte tjenester skal ikke medregnes i telleren. Det er gjort en endring i forordningen artikkel 4 nr. 2 annet ledd ved CSRD som gjør det klart at honorar fra pliktig attestasjon av bærekraftsrapportering ikke skal medregnes i telleren.

Revisjonsforordningen artikkel 5 gjelder forbud mot å yte visse tjenester til revisjonsklienter som er foretak av allmenn interesse. Ved CSRD er det gjort en endring i forbudet i 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 det gjort en endring i artikkel 5 nr. 4 om revisjonsutvalgets godkjenning hvis et revisjonsforetak skal levere andre tjenester enn revisjon til et foretak av allmenn interesse, som fastsetter at godkjenning ikke er nødvendig for attestasjon av bærekraftsrapporteringen.

### 5.4.3 Utvalgets forslag

#### 5.4.3.1 Uavhengighet

Utvalget bemerker at uavhengighet er en grunnleggende forutsetning for at allmennheten skal kunne ha tillit til objektiviteten til den som skal attestere bærekraftsrapporteringen. Etter CSRD skal i all hovedsak de samme kravene til uavhengighet gjelde ved attestasjon av bærekraftsrappor-

tering som ved revisjon av årsregnskap, se omtalen i kapittel 5.4.2.1.

For å gjennomføre bestemmelsene i revisjonsdirektivet ny artikkel 25b, jf. artikkel 22, 22a, 22b, 24 og 24a nr. 1 bokstav e, 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 forslag til revisorloven ny § 8-1 a om uavhengighet ved attestasjon av bærekraftsrapportering, § 12-4 a om forbud mot å yte andre tjenester enn revisjon hvis revisor attesterer bærekraftsrapporteringen til et foretak av allmenn interesse og endret § 7-1 annet ledd, jf. tredje ledd bokstav a og d om retningslinjer og rutiner for å sikre uavhengighet.

Krav til uavhengighet er nærmere omtalt i NOU 2017: 15 om ny revisorlov kapittel 11 og i Prop. 37 LS (2019–2020) kapittel 11. Utvalget bemerker at gjennomføring av CSRD innebærer at kravene vil gjelde på samme måte ved attestasjon av bærekraftsrapportering.

Kravet til uavhengighet vil dermed sette grenser for hva slags oppdrag revisjonsforetaket som attesterer bærekraftsrapporteringen eller andre foretak i revisjonsforetakets konsern/nettverk ellers vil kunne påta seg for foretaket eller for foretak/personer med tilknytning til foretaket. Kravet setter blant annet grenser for adgangen til å yte rådgivning og annen bistand. Et oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering vil ikke kunne utføres hvis det foreligger en tilknytning mellom revisor og foretaket hvor attestasjonen skal utføres som utgjør en *risiko for egenkontroll* som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet. Det betyr at revisor ikke kan ha ytt bistand som gir en risiko for å kontrollere resultatet av eget arbeid. Egenkontroll vil for eksempel kunne foreligge hvis revisor har gjort beregninger av utslipp eller andre størrelser som er inntatt i bærekraftsrapporteringen, har gitt anbefalinger som har inngått som en vesentlig forutsetning for foretakets vurderinger, har bidratt til å utarbeide foretakets systemer for intern kontroll med opplysninger som brukes i bærekraftsrapporteringen, eller har hatt ansvar for å registrere opplysningene som brukes i bærekraftsrapporteringen. Risiko for egenkontroll ligger også bak forbudet i CSRD mot å yte visse tjenester til attestasjonsklienter som er foretak av allmenn interesse.

Et oppdrag om å attestere bærekraftsrapportering kan heller ikke utføres hvis det foreligger en tilknytning som utgjør en *risiko for egeninteresse* som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet. Rådgivning og annen bistand kan for

eksempel ikke ha en slik økonomisk eller annen betydning for revisor, at denne interessen svekker tilliten til uavhengigheten. Utvalget viser til at revisorloven § 8-1 annet ledd om at revisor ikke skal utføre oppdraget hvis det foreligger en tilknytning mellom revisor og foretaket som utgjør en risiko for egenkontroll, egeninteresse, partiskhet, fortlighet eller press som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet og § 8-4 om forbud mot å delta i foretakets beslutningstaking og mot å ha en forbindelse som kan oppfattes å medføre en interessekonflikt, vil gjelde ved attestasjon av bærekraftsrapportering.

Utvalget bemerker for øvrig at en rekke andre forhold også vil kunne innebære brudd på kravene til uavhengighet, fordi de kan svekke tilliten til objektiviteten ved attestasjonen. For eksempel kan ikke revisjonsforetaket, den oppdragsansvarlige revisoren, andre foretak i revisjonsforetakets konsern/nettverk, oppdragsansvarlige revisorer i samme revisjonsselskap, noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av attestasjonsoppdraget, eller nære familiemedlemmer av noen av disse, ha eierandeler eller andre finansielle interesser knyttet til foretaket, jf. revisorloven § 8-2. Det samme kan gjelde hvis den oppdragsansvarlige eller dennes nære familiemedlemmer, er ansatt i foretaket eller har forretningsforbindelser med foretaket, jf. bestemmelsen i revisorloven § 8-1 annet ledd om *risiko for fortrolighet* og § 8-4 annet ledd om forbud mot å ha et ansettelsesforhold, forretningsforhold eller annen forbindelse til foretaket som kan medføre eller oppfattes å medføre en *interessekonflikt*.

Kravene til uavhengighet innebærer også krav til personlig uavhengighet for ledere og medarbeidere mv. hos revisjonsforetaket. Personer som deltar i eller kan påvirke utfallet av, et oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering, må være uavhengig av foretaket som utarbeider bærekraftsrapporteringen. Forbindelser til foretaket som utarbeider bærekraftsrapporteringen (kunden) som vil kunne medføre en risiko for svekket uavhengighet, må vurderes og dokumenteres. Dette gjelder også for ledende personer, oppdragsansvarlige og medarbeidere på andre oppdrag for kunden. Det samme vil etter omstendighetene også kunne gjelde forbindelser mellom kunden og personer i familie eller annen nær relasjon til personer hos revisjonsforetaket, og til personer i andre selskaper i samme konsern/nettverk. De som attesterer må ha retningslinjer og rutiner som sikrer at de får kjennskap til slike forbindelser, slik at de kan iverksette tiltak for å sikre uavhengigheten, og ikke påtar seg eller fortsetter oppdrag i strid med kravene til uavhengighet. Det

er regler om uavhengighet for personer knyttet til revisjonsforetaket i revisorloven §§ 8-1 til 8-4, om vurdering av uavhengigheten i § 8-5, og om rutiner for å sikre uavhengigheten i § 7-1 tredje ledd bokstav d. Disse bestemmelsene vil også gjelde ved attestasjon av bærekraftsrapportering.

Kravene til uavhengighet skal også gjelde for alternative tilbydere av attestasjonstjenester, se kapittel 6.2.5.5.

#### 5.4.3.2 Konfidensialitet – taushetsplikt

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 i revisjonsdirektivet ny artikkel 25b, jf. artikkel 23 nr. 1.

I tråd med utgangspunktet i kapittel 5.3.3.1, foreslår utvalget 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. Det vises til forslaget til endringer i revisorloven § 10-2.

Bestemmelsene om taushetsplikt og opplysningsplikt skal også gjelde når pliktig bærekraftsrapportering attesteres av en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester, se kapittel 6.2.5.5.

#### 5.4.3.3 Foretak av allmenn interesse

For å gjennomføre revisjonsdirektivet ny artikkel 25c, foreslår utvalget en ny bestemmelse i revisorloven § 12-4 a 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:

- b) tjenester som innebærer deltakelse i det reviderte foretakets ledelse eller beslutningstaking
- c) bokføring og utarbeiding av regnskapsmessige spesifikasjoner og regnskaper
- e) 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
- f) verdsettningstjenester, herunder verdsetting i forbindelse med aktuatjenester og bistand ved tvisteløsning
  - g) juridiske tjenester i forbindelse med
    - i) generell rådgivning
    - ii) forhandling på vegne av det reviderte foretaket, og
    - iii) en forsvarerrolle i forbindelse med tvisteløsning
  - h) tjenester knyttet til det reviderte foretakets internrevisjonsfunksjon
  - i) 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
  - j) markedsføring av, handel med eller tegningsgaranti for aksjer i det reviderte foretaket
  - k) tjenester knyttet til menneskelige ressurser, med hensyn til
    - i) medlemmer av ledelsen som i kraft av sin stilling kan øve betydelig innflytelse på regnskapsføring og utarbeiding av regnskaper som er gjenstand for lovfestet revisjon, dersom disse tjenestene omfatter
      - søking etter eller utvelgning av kandidater til slike stillinger, eller
      - kontroll av referanser for kandidater til slike stillinger
    - ii) utforming av organisasjonsstrukturen, og
    - iii) kostnadskontroll.

I tillegg til de tjenestene som må forbys ved attestasjon av bærekraftsrapportering for foretak av allmenn interesse, er skattetjenester og lønns-tjenester forbudte tjenester ved revisjon av årsregnskap for foretak av allmenn interesse etter revisjonsforordningen artikkel 5 nr. 1.

For å gjennomføre revisjonsdirektivet ny artikkel 25d, foreslår utvalget en ny bestemmelse i revisorloven § 12-4 b 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.

Kravet til oppfølging av uregelmessigheter skal også gjelde for alternative tilbydere av attestasjonstjenester, se kapittel 6.2.5.5.

Utvalget viser til endringene i revisjonsforordningen, som er omtalt i kapittel 5.4.2.4. Revisorloven § 12-1 gjelder gjennomføring av revisjonsforordningen. Utvalget legger til grunn at endringene i forordningen, jf. EØS-avtalen vedlegg XXII, må gjennomføres enten i revisorloven § 12-1 eller i forskrift i medhold av revisorloven § 12-1 tredje ledd.

## 5.5 Kvalitetsstyring mv.

### 5.5.1 Gjeldende rett

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. Kvalitetsstyrings-systemet 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 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
- nødvendig kunnskap og erfaring blant medarbeidere og andre som deltar på oppdragene
- at utkontraktering ikke svekker kvalitetsstyringen eller muligheten til å føre tilsyn med virksomheten
- forsvarlig håndtering av forhold som kan true revisors uavhengighet
- kontinuerlig og rettidig utførelse av oppdrag

- håndtering og dokumentasjon av alvorlige hendelser.

Revisjonsselskap skal 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 på revisjonsteamet.

Revisjonsforetak skal se til at systemene, rutinene og retningslinjene virker etter hensikten, og de må gjennomføre tiltak for å utbedre eventuelle svakheter. Revisjonsforetaket skal dokumentere systemene, rutinene 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, rutinene og systemene er egnet til å oppfylle kravene.

Revisorloven § 7-1 gjennomfører bestemmelsene i revisjonsdirektivet artikkel 24a om intern organisering av revisjonsforetak.

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.

### 5.5.2 Forventet EØS-rett

Etter revisjonsdirektivet ny artikkel 25b må kravene i revisjonsdirektivet artikkel 24a om organisering av virksomheten og kvalitetsstyring av revisjonsoppdrag, gjøres gjeldende for oppdrag om

attestasjon av bærekraftsrapportering. Revisjonsdirektivet artikkel 24a er gjennomført i revisorloven § 7-1. Det vises til omtalen i kapittel 5.5.1.

Registeret over revisjonsklienter skal inneholde opplysninger om eventuell annen revisor som er oppdragsansvarlig for attestasjon av bærekraftsrapporteringen og honorar for attestasjon av bærekraftsrapporteringen, jf. revisjonsdirektivet artikkel 24b endret nr. 4.

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.

### 5.5.3 Utvalgets forslag

Kvalitetsstyring er en viktig del av rammeverket som skal sikre tilliten til bærekraftsrapporteringen gjennom å bidra til høy kvalitet på attestasjonene. For å gjennomføre revisjonsdirektivet artikkel 25b, jf. artikkel 24a, 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 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.

Kravene til kvalitetsstyring for å sikre kvaliteten på attestasjon av bærekraftsrapportering, klientregister og registrering av overtredelser skal også gjelde for alternative tilbydere av attestasjonstjenester, se kapittel 6.2.5.4.

## 5.6 Kvalifikasjonskrav for attestasjon av bærekraftsrapportering

### 5.6.1 Gjeldende rett

Vilkårene for å bli godkjent som statsautorisert revisor er gitt i revisorloven kapittel 3. Det stilles nærmere krav til utdanning, praktisk opplæring

og skikkethet for å få godkjenning fra Finanstilsynet, se omtalen i kapittel 6.1 til 6.3 i Prop. 37 LS (2019–2020) om ny revisorlov. Etter dagens regler stilles det ikke særskilte vilkår om utdanning, praktisk opplæring eller etterutdanning for revisorer som skal attestere bærekraftsrapportering.

## 5.6.2 Forventet EØS-rett

### 5.6.2.1 Innledning

For å sikre at personer som skal ha ansvar for oppdrag om attestasjon av lovpliktig bærekraftsrapportering, har nødvendige kvalifikasjoner, gjør CSRD endringer i revisjonsdirektivets bestemmelser om vilkår for godkjenning av revisorer. Det gjøres endringer i artikkel 6 om utdanning, artikkel 7 om fageksamen, artikkel 8 om teoretisk kunnskapsprøve, artikkel 10 om praktisk opplæring, artikkel 12 om kombinasjon av praktisk opplæring og teoretisk undervisning, artikkel 13 om etterutdanning og artikkel 14 om godkjenning av revisorer fra andre medlemsstater. Det innføres en ny artikkel 14a med overgangsregler for revisorer som er godkjent før 1. januar 2024 og personer som gjennomgår godkjenningsprosessen for revisorer 1. januar 2024.

### 5.6.2.2 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 de nye tilleggskravene 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 revisorer fra andre medlemsstater i artikkel 14 nr. 2 fjerde ledd.

Den nye bestemmelsen i 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 universitetet eller tilsvarende nivå som er organisert eller anerkjent av den berørte medlemsstat, og har gjennomgått praktisk opplæring.

Det stilles nye krav til fageksamen i artikkel 7 nytt nr. 2 for at en revisor også skal godkjennes til å utføre attestasjon av bærekraftsrapportering. Etter bestemmelsen skal fageksamen nevnt i artikkel 6 sikre det nødvendige nivået av 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 de emnene som skal dekkes etter den gjeldende bestemmelsen:

- 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.

Gjeldende krav til den teoretiske kunnskapsprøven omfatter etter artikkel 8 nr. 1 og nr. 2:

- generell regnskapsteori og prinsipper
- juridiske krav og standarder knyttet til utarbeidelse av årsregnskap og konsernregnskap
- internasjonale regnskapsstandarder
- regnskapsanalyse
- kostnads- og driftsregnskap
- risikostyring og internkontroll
- revisjonsferdigheter og faglig dyktighet
- juridiske krav og faglige standarder knyttet til lovfestet revisjon og revisorer som foretar denne
- internasjonale revisjonsstandarder som omhandlet i artikkel 26
- yrkesetiske regler og uavhengighet.

Den skal også omfatte følgende emner i den grad de er relevante for revisjon:

- selskapsrett og foretaksledelse
- konkursrett og regler om tilsvarende prosedyrer
- skatterett
- sivilrett og handelsrett
- arbeidsrett og trygderett,
- informasjonsteknologi og datasystemer
- bedriftsøkonomi, samfunnsøkonomi og finansøkonomi
- matematikk og statistikk
- grunnleggende prinsipper for økonomistyring av foretak.

Gjeldende artikkel 10 nr. 1 første ledd stiller krav om praktisk opplæring av minst tre års varighet for å få revisorgodkjenning. Den praktiske opplæringen skal omfatte revisjon av årsregnskap, konsernregnskap eller lignende regnskap. Minst to tredeler av praktisk opplæring skal fullføres hos en revisor eller et revisjonsselskap som foretar

lovfestet revisjon og er godkjent i en medlemsstat. Etter artikkel 10 nr. 1 nytt annet ledd stilles det 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.

Vi har i Norge ikke benyttet medlemsstatsoppsjonen i artikkel 12 om revisorgodkjenning basert på ulike kombinasjoner av praktisk opplæring og teoretisk undervisning. Endringene i denne bestemmelsen omtales derfor ikke nærmere.

Revisjonsdirektivet artikkel 14 gir regler om godkjenning av revisorer med revisorgodkjenning fra en annen EØS-stat. For at en revisor fra en annen EØS-stat skal godkjennes til å utføre attestasjon av bærekraftsrapportering, må egnethetsprøven omtalt i artikkel 14 første ledd omfatte revisorens kunnskap om den aktuelle vertsstatens lover og forskrifter i den grad kunnskapen er relevant for attestasjon av bærekraftsrapportering, se artikkel 14 nr. 2 nytt fjerde ledd.

#### 5.6.2.3 *Løpende etterutdanning*

Revisjonsdirektivet artikkel 13 gjelder løpende etterutdanning for revisorer. Bestemmelsen er ikke endret 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 de kompetansekravene som skal stilles til revisorer som skal attestere bærekraftsrapportering.

#### 5.6.2.4 *Overgangsregler for godjente revisorer*

Det innføres en pliktig overgangsordning i revisjonsdirektivet ny artikkel 14a om 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 attesta-

sjon av bærekraftsrapportering gjennom etterutdanning, inkludert de 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.

### 5.6.3 **Utvalgets forslag**

#### 5.6.3.1 *Kvalifikasjoner for attestasjon av bærekraftsrapportering*

Etter CSRD skal godkjenningsordningen for revisorer som skal attestere bærekraftsrapportering, sikre at revisor har et nødvendig nivå av teoretisk kunnskap om fagemmer som er relevante for attestasjon av bærekraftsrapportering og ha evne til å anvende kunnskapen i praksis.<sup>5</sup> Revisjonsdirektivet er supplert med krav til utdanning og praktisk opplæring for å dekke kompetansebehovet.

En revisor må ha god virksomhetsforståelse, evne til å identifisere og analysere forretningsmessige risikoer, innsikt i prosesser for å registrere relevant informasjon (datafangst) og god forståelse for de rapporterende foretakenes interne kontroller. En revisor må ha gode grunnleggende kunnskaper innen revisjonsfaget, inkludert kunnskap om planlegging og angrepsvinkel, vesentlighetsvurderinger, revisjonsrisiko og kontrollretning, og om innhenting og vurdering av revisjonsbevis. Videre må en revisor ha god kjennskap til reglene om revisors virksomhet, uavhengighet og oppdragsutførelse i revisorloven og profesjonsstandardene.

En revisor som skal attestere bærekraftsrapportering etter de nye reglene, må i tillegg ha god kjennskap til lovreglene om bærekraftsrapportering og attestasjon av bærekraftsrapportering, prinsippene for bærekraftsrapportering, og ha kunnskap om kravene i de europeiske standardene for bærekraftsrapportering (ESRS). Revisor må ha nødvendig kunnskap om det gjeldende klassifiseringssystemet for bærekraftig økonomisk aktivitet (taksonomien) og rapporteringskravene i taksonomiforordningen. I tillegg til gode grunnleggende kunnskaper innen revisjonsfaget, må revisor som skal attestere bærekraftsrapportering ha særskilt kunnskap om lovkrav og standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering.

<sup>5</sup> Godkjenning av bærekraftsattestanter omtales i kapittel 6.

Utvalget bemerker at kompetansebehovet for attestasjon av bærekraftsrapportering og revisjon av årsregnskap langt på vei er 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. Sentral informasjon i bærekraftsrapporteringen bygger på regnskapsmessige størrelser og vurderinger, slik som den grønne brøken etter taksonomiforordningen artikkel 8.

### 5.6.3.2 Utdanning og praktisk opplæring

Utvalget bemerker at kravene som revisjonsdirektivet stiller til revisorutdanningen, etter dagens regler oppfylles ved at revisorloven stiller krav om en mastergrad i regnskap og revisjon, se regnskapsloven § 3-2. Masterutdanning i regnskap og revisjon tilbys ved Norges Handelshøyskole, Handelshøyskolen BI, Universitetet i Agder, Universitetet i Sørøst-Norge, NTNU, Nord Universitet, Universitet i Stavanger, Universitet i Tromsø og Oslo Met.

Utdanningsinstitusjonene sørger for at fagtemaene som er omtalt i revisjonsdirektivet artikkel 8 er dekket i studieplanene for mastergraden. Kravene som revisjonsdirektivet artikkel 8 stiller til utdanningen er således ikke tatt inn i revisorloven. Når det gjelder de nærmere kravene til innholdet i mastergraden, inkludert valget om å la utdanningsinstitusjonene ta ansvar for at innholdet i utdanningen oppfyller kravene i direktivet, viser utvalget til Prop. 37 LS (2019–2020) kapittel 6 hvor innretningen på revisorutdanningen ble vurdert.

Gjennom en samling Revisorforeningen hadde med de ansvarlige for revisorutdanningen i januar 2023, har utvalget fått innspill fra utdanningsinstitusjonene. Utdanningsinstitusjonene opplyste om at de vil kunne innarbeide fagtemaene som etter ny artikkel 8 nr. 3 må dekkes for å få godkjenning til å attestere bærekraftsrapportering, i den ordinære mastergraden i regnskap og revisjon. Mastergraden vil dermed dekke det samlede kunnskapsbehovet for lovfestet revisjon og attestasjon av bærekraftsrapportering. Fagtemaene innenfor bærekraft, som etter CSRD må dekkes for å få godkjenning som bærekraftsrevisor, vil ifølge utdanningsinstitusjonene kunne inkluderes i de obligatoriske emnene i en enhetlig revisorutdan-

ning, uten at det fortrenger sentrale finansielle emner. Utdanningsinstitusjonene mente at det ikke bør stilles krav om et visst antall studiepoeng særskilt innenfor bærekraftsemner. De viste til at undervisningsopplegget for bærekraftsfagene, på samme måte som for resten av revisorutdanningen, bør besluttes av utdanningsinstitusjonene og utvikles over tid i takt med erfaring og endrede behov.

Utvalget legger til grunn at utdanningsinstitusjonene vil kunne innlemme bærekraft i revisorstudiet, slik at emnene som innføres i revisjonsdirektivet ny artikkel 8 nr. 3 dekkes av mastergraden i regnskap og revisjon. En fremtidig masterutdanning vil på den måten dekke alle emnene i revisjonsdirektivet artikkel 8.

Utvalget bemerker at det etter CSRD er mulig å ha en egen tilleggsgodkjenning for revisorer som skal attestere bærekraftsrapportering, jf. revisjonsdirektivet artikkel 6 endret nr. 2. Direktivet tillater 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 praktisk 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. Utvalget legger til grunn at bærekraft i fremtiden vil være relevant innenfor de fleste fagemnene på revisorstudiet.

Utvalget bemerker at utdanningskravene for revisorer nylig er nøye vurdert i forbindelse med ny revisorlov. Utvalget 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 dermed 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.

Et enhetlig krav til revisorutdanningen, som dekker det samlede kunnskapsbehovet for lovfestet revisjon og attestasjon av bærekraftsrapportering, legger til rette for å videreføre dagens krav om å ha bestått en mastergrad i regnskap og revisjon for å kunne godkjennes som statsautorisert revisor. Dette gir betydelig enklere regler og for-



valtning av godkjenningsordningen, enn å stille separate krav til omfang/studiepoeng og eksamener som dekker angitte fagemner og som må særskilt prøves av Finanstilsynet ved søknad om godkjenning.

Utvalget foreslår ut fra dette å videreføre det gjeldende kravet i revisorloven § 3-2 om mastergrad i regnskap og revisjon. Betegnelsen på mastergraden bør fortrinnsvis reflektere innholdet, men utvalget har ikke fremmet noe konkret forslag om å endre betegnelsen. Utvalget bemerker for øvrig at § 3-2 fastsetter at departementet 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. På samme måte som for revisorutdanningen, mener utvalget at enhetlig praktisk opplæring, som dekker det samlede behovet for lovfestet revisjon og attestasjon av bærekraftsrapportering, i utgangspunktet er den beste løsningen. Forutsetningen er at det er praktisk mulig å få slik praksis for alle som ellers er kvalifisert til å søke om revisorgodkjenning. Revisjonsbransjen har gjennom Revisorforeningen opplyst til utvalget at det på kort sikt ikke vil være en tilstrekkelig mengde med oppdrag til at alle som skal søke revisorgodkjenning kan få praktisk opplæring som er relevant for attestasjon av bærekraftsrapportering. Behovet for bærekraftsrevisorer med adgang til å attestere bærekraftsrapportering, vil også være lavere enn det samlede behovet for statsautoriserte revisorer. Lovpliktig bærekraftsrapportering vil omfatte om lag 2 100 foretak (se kapittel 3.2.3.1). Til sammenligning er det om lag 100 000 revisjonspliktige foretak. Utvalget har derfor kommet til at det er nødvendig å benytte muligheten i CSRD, jf. revisjonsdirektivet ny artikkel 6 nr. 2, til å innføre en egen tilleggsgodkjenning for statsautoriserte revisorer som skal ha rett til å attestere bærekraftsrapportering. Krav om praktisk opplæring innenfor bærekraft skal 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, fore-

slår 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 anvendelse 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 for attestasjon av bærekraftsrapportering betegnes bærekraftsrevisor, og at disse revisorene kan benytte denne tittelen som et tillegg til tittelen statsautorisert revisor.

Utvalget viser til forslaget til revisorloven § 3-1 nytt annet ledd og ny § 3-3 a annet og tredje ledd.

Krav til utdanning og praktisk opplæring for autoriserte bærekraftsattestanter er omtalt i kapittel 6.2.5.2.

### 5.6.3.3 *Overgangsregler for godkjente revisorer*

Etter CSRD kan det ikke stilles krav om tilleggsgodkjenning, utdanning og praktisk opplæring for personer som er eller får revisorgodkjenning før 1. januar 2024 og personer som per 1. januar 2024 gjennomgår godkjenningsprosessen som er angitt i revisjonsdirektivet, og fullfører prosessen innen 1. januar 2026. Nødvendige kvalifikasjoner for å attestere lovpliktig bærekraftsrapportering skal i stedet sikres gjennom etterutdanning, jf. revisjonsdirektivet ny artikkel 14a.

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. Det foreslås at de nærmere kravene til slik opplæring fastsettes i forskrift. Det vises til forslaget til revisorloven ny § 3-3 a fjerde ledd.

Utvalget legger vekt på at opplæringen er inngangsvilkåret for rett til å attestere bærekraftsrapportering og grunnlag for tilleggsgodkjenning som bærekraftsrevisor. Dette tilsier etter utvalgets vurdering at omfanget av opplæringen må konkretiseres i forskriftene. Utvalget anser at det bør fastsettes et timetall for omfanget av opplæringen. Etter en konkret vurdering anser utvalget at kravet kan settes til 40 timer relevant opplæring. For å sikre enkel og forutsigbar prøving av vilkåret for godkjenning, foreslås det krav om at opplæringen må bestå av strukturert opplæring og

undervisning, det vil i første rekke si undervisning i regi av profesjonelle kursarrangører eller utdanningsinstitusjoner. Utvalget foreslår forskrifter til revisorloven ny § 3-3 a fjerde ledd, om at Finanstilsynet gir 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. Både deltakelse og undervisning på slik opplæring skal regnes med. Det foreslås også dokumentasjonskrav i samsvar med det som gjelder for etterutdanning.

Overgangsregler for godkjenning som autorisert bærekraftsattestant for personer med erfaring som ansvarlig for oppdrag om bærekraftsrapportering fra en alternativ tilbyder av attestasjons-tjenester, er omtalt i kapittel 6.2.5.2.

#### 5.6.3.4 Løpende etterutdanning

Etter utvalgets vurdering bør kravene til løpende etterutdanning for bærekraftsrevisorer suppleres med bestemmelser som tydeliggjør at de må opprettholde det faglige nivået som er nødvendig for å kunne attestere bærekraftsrapportering. Utvalget mener at dette er nødvendig for å oppfylle kravene om etterutdanning i revisjonsdirektivet artikkel 13.

De gjeldende kravene 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. Det foreslås at attestasjon av bærekraftsrapportering inkluderes i fagområdet revisjon.

Det vil kunne være tilstrekkelig etter direktivet at etterutdanning i bærekraftsrapportering kun skal gjelde for bærekraftsrevisorer, men etter utvalgets syn bør kravet gjelde for alle revisorer. Det fleksible kravet om «tilstrekkelig» etterutdanning innenfor hvert fagområde, legger til rette for at omfanget kan være begrenset for revisorer som ikke attesterer bærekraftsrapportering. En viss oppdatering av kompetanse innenfor bærekraftsrapportering, bør etter utvalgets vurdering inngå i et fremtidsrettet etterutdanningskrav for alle godkjente revisorer.

Det vises til forslaget til endringer i revisorloven § 5-1 annet ledd.

Krav til løpende etterutdanning for autoriserte bærekraftsattestanter er omtalt i kapittel 6.2.5.3.

## 5.7 Valg og avsetting av revisor

### 5.7.1 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. Disse 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
- 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, jf. verdipapirhandelloven § 5-5 åttende ledd. Dette inkluderer regler om såkalt firmarotasjon, anbudsplikt og involvering av revisjonsutvalget i valgprosessen.

Det er også gitt regler om valg av revisor i annen selskapslovgivning, se blant annet samvirke-loven kapittel 7 og stiftelsesloven § 43.

### 5.7.2 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. Bestemmelsene er gjennomført i aksjeloven § 7-1, allmennaksjeloven § 7-1 og finansforetaksloven § 8-17 når det gjelder valg av revisor til å revidere årsregnskapet. 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 er gjennomført i revisorloven § 2-3 når det gjelder revisjon av årsregnskapet.

Det er innført en ny bestemmelse i revisjonsdirektivet artikkel 37 nr. 3 nytt annet ledd, jf. regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 6, om at aksjeeiere som representerer minst fem prosent av stemmene eller kapitalen i store unoterte foretak, 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 er gjennomført i aksjeloven og allmennaksjeloven § 7-2 fjerde ledd, jf. også finansforetaksloven § 8-17, når det gjelder valg av revisor til å revidere årsregnskapet.

Etter revisjonsdirektivet artikkel 38 endret nr. 3 skal bestemmelsene 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.

### 5.7.3 Utvalgets forslag

For å gjennomføre revisjonsdirektivet artikkel 37 endret nr. 1 og 2 og artikkel 38 endret nr. 1 og 2, foreslår utvalget endringer i aksjeloven § 7-1, allmennaksjeloven § 7-1 og finansforetaksloven § 8-

17, slik at generalforsamlingen kan velge en eller flere andre revisorer til å attestere bærekraftsrapporteringen. 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. Bestemmelsene i aksjeloven og allmennaksjeloven kapittel 7, jf. også finansforetaksloven § 8-17, om valg av revisor, opphør av revisors oppdrag, nyvalg av revisor, revisors deltakelse i generalforsamlingen og møte mellom styret og revisor uten at noen fra den daglige ledelsen er til stede, vil med denne endringen også gjelde for et annet revisjonsforetak som er valgt til å attestere bærekraftsrapporteringen. Både revisjonsforetaket som er valgt til å revidere årsregnskapet, og et eventuelt annet revisjonsforetak som er valgt til å attestere bærekraftsrapporteringen, vil være foretakets valgte revisor. 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. Det vises til lovforslaget del V og VI.

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 revisjonsdirektivet artikkel 37 nr. 3 nytt annet ledd, jf. regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 6, skal et mindretall på minst fem prosent av aksjeeierne i store unoterte foretak, 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 utvalgets vurdering er retten for en aksjeeier etter aksjeloven og allmennaksjeloven § 5-11 til å få saker behandlet på generalforsamlingen, tilstrekkelig til å gjennomføre disse direktivbestemmelsene.

Disse lovbestemmelsene vil også kunne brukes hvis revisjonsforetaket har attestert bære-

kraftsrapporteringen, og utvalget anser derfor at det ikke er behov for lovendringer for å gjennomføre endringene i revisjonsdirektivet artikkel 38 nr. 3.

Bestemmelsene om valg og avsetting av revisor som skal attestere bærekraftsrapporteringen skal også gjelde for alternative tilbydere av attestasjonstjenester, se kapittel 6.2.5.7.

## 5.8 Revisjonsutvalget

### 5.8.1 Gjeldende rett

Revisjonsutvalgets oppgaver er regulert på samme måte i allmennaksjeloven § 6-43 og finansforetaksloven § 8-19. Etter bestemmelsene 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
- ha ansvaret for å forberede selskapets valg av revisor og gi sin anbefaling i samsvar med revisjonsforordningen artikkel 16.

Bestemmelsene gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 39.

Det er også gitt regler om revisjonsutvalgets oppgaver i revisjonsforordningen 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 og artikkel 17 om forlengelse av revisjonsoppdraget. Se også artikkel 11 om revisors tilleggsrapport til revisjonsutvalget.

### 5.8.2 Forventet EØS-rett

CSRD gjør endringer i revisjonsdirektivet artikkel 39 om revisjonsutvalgets oppgaver når det gjelder oppfølging av bærekraftsrapporteringen. 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 revisortilsynsmyndighetenes resultater og konklusjoner i henhold til artikkel 26 nr. 6 i revisjonsforordningen
- e. til å undersøke og overvåke revisorenes og revisjonsselskapenes uavhengighet

Revisjonsdirektivet artikkel 39 nytt nr. 4a gir medlemsstatene en opsjon til å legge revisjonsutvalgets oppgaver når det gjelder oppfølging av bærekraftsrapporteringen, til styret eller til et eget dedikert organ som styret etablerer.

### 5.8.3 Utvalgets forslag

For å gjennomføre endringene i revisjonsdirektivet artikkel 39, foreslår utvalget at allmennaksjeloven § 6-43 og finansforetaksloven § 8-19 om revisjonsutvalgets oppgaver, utvides til å gjelde oppfølging av bærekraftsrapporteringen og attestasjonen av bærekraftsrapporteringen. Utvalget bemerker at det i revisjonsdirektivet artikkel 39 nr. 6 bokstav e om revisjonsutvalgets oppfølging av revisors uavhengighet, også henvises til artikkel 25d om revisors varsling av uregelmessigheter ved attestasjon av bærekraftsrapportering i foretak av allmenn interesse. Dette gjelder ikke

uavhengighet, og passer derfor ikke inn i artikkel 39 nr. 6 bokstav e. Utvalget foreslår derfor ikke en konkret bestemmelse om dette i allmennaksjeloven og finansforetaksloven. Utvalget viser samtidig til at det er naturlig at revisjonsutvalget vurderer revisors varsler om uregelmessigheter, både ved attestasjon av bærekraftsrapportering (revisorloven ny § 12-4 b) og ved revisjon av årsregnskap (revisjonsforordningen artikkel 7). Det vises til lovforslaget del VI (allmennaksjeloven) og VIII (finansforetaksloven).

Utvalget mener at revisjonsutvalget bør ivareta de oppgavene som gjelder oppfølging av bærekraftsrapporteringen på linje med oppgavene som gjelder årsregnskapet. Utvalget går ikke inn for å benytte opsjonen i revisjonsdirektivet artikkel 39 nytt nr. 4a til å legge oppgavene med oppfølging av bærekraftsrapporteringen til styret eller et eget organ som styret etablerer. Dette begrenser ikke den gjeldende adgangen til å la styret i mindre foretak av allmenn interesse utføre revisjonsutvalgets oppgaver, jf. allmennaksjeloven § 6-41 annet ledd.

## 5.9 Revisorregisteret

### 5.9.1 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 § 6-2 og om revisjonsselskaper i § 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 (tredjelandrevisorer), som gjennomfører bestemmelser i revisjonsdirektivet artikkel 45 og 46.

### 5.9.2 Forventet EØS-rett

Etter revisjonsdirektivet artikkel 15 skal godkjente revisorer og revisjonsselskaper oppføres i et offentlig register i samsvar med artikkel 16 om

godkjente revisorer og artikkel 17 om revisjonsselskaper. Revisorene og revisjonsselskapene identifiseres i det offentlige registeret med sitt eget nummer.

Etter artikkel 16 skal det registreres nærmere angitte opplysninger om godkjente revisorer, inkludert navn, adresse, registreringsnummer, eventuelt revisjonsselskap hvor revisoren er ansatt eller partner og om eventuell revisorregistrering i andre medlemsland eller tredjeland. Det skal dessuten fremgå klart av registeret at registrerte tredjelandrevisorer, jf. direktivet artikkel 45, er registrert som dette, og ikke som godkjent revisor. I artikkel 16 er det tilføyd nye krav om at registeret også skal inneholde opplysning om 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 tredjelandrevisorer er registrert for revisjon av årsregnskap, attestasjon av bærekraftsrapportering eller begge deler.

Etter artikkel 17 skal det registreres nærmere angitte opplysninger om revisjonsselskaper, inkludert navn, adresse og registreringsnummer, juridisk form, kontaktopplysninger, eventuell nettside, adresse på alle avdelingskontorer, navn og forretningsadresser for alle styremedlemmer, eiere og aksjonærer, eventuelt medlemskap i et revisjonsnettverk, eventuelle registreringer som revisjonsselskap i andre medlemsland eller tredjeland, og om navn og registernummer på alle godkjente revisorer som er ansatt eller partner i revisjonsselskapet. Det skal dessuten fremgå klart av registeret at registrerte revisjonsselskaper fra tredjeland, jf. direktivet artikkel 45, er registrert som dette og ikke som godkjent revisjonsselskap. Artikkel 17 er tilføyet nye krav om at registeret skal inneholde opplysninger om ansatte revisorer og partnere 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.

Det er gjort endringer i revisjonsdirektivet artikkel 45 om registrering og tilsyn med tredjelandrevisorer som reviderer årsregnskapet eller konsernregnskapet til foretak som er etablert utenfor EØS, og som har verdipapirer notert på regulert marked i en medlemsstat, slik at bestemmelsene i direktivet om tredjelandrevisorer også omfatter attestasjon av bærekraftsrapportering.

### 5.9.3 Utvalgets forslag

For å gjennomføre endringene i revisjonsdirektivet artikkel 16, foreslår utvalget nye krav i revisorloven § 6-2 om at revisorregisteret skal inneholde opplysninger om 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 tredjelandsrevisorer er registrert for revisjon av årsregnskap, attestasjon av bærekraftsrapportering eller begge deler.

For å gjennomføre endringene i revisjonsdirektivet artikkel 17, foreslår utvalget nye krav i revisorloven § 6-4 om at revisorregisteret skal inneholde opplysninger om ansatte revisorer og partnere 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.

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 (tredjelandsrevisorer), vil inkludere attestasjon av bærekraftsrapportering. Forslaget forutsetter at det blir gitt nærmere regler til gjennomføring av direktivendringene i revisorforskriften kapittel 2 om hvilke opplysninger som skal registreres mv.

Det foreslås egne regler om registrering i Revisorregisteret av alternative tilbydere av attestasjonstjenester (se kapittel 6.2.4.2) og autoriserte bærekraftsattestanter (se kapittel 6.2.5.2).

## 5.10 Valg av en annen revisor til å attestere bærekraftsrapporteringen

### 5.10.1 Forventet EØS-rett

Med mindre medlemsstatene fastsetter noe annet, skal det samme revisjonsforetaket som reviderer årsregnskapet attestere bærekraftsrapporteringen, se regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 1 annet ledd punkt (a) (ii) (aa). Medlemsstatene *kan* imidlertid åpne for at et annet revisjonsforetak enn det som reviderer årsregnskapet, avgir attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen, jf. regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 3. Selv om det åpnes for at et annet revisjonsforetak kan attestere bærekraftsrapporteringen, skal revi-

soren som reviderer årsregnskapet uttale seg om årsberetningen, inkludert bærekraftsrapporteringen, er konsistent med årsregnskapet, se regnskapsdirektivet endret artikkel 34.

### 5.10.2 Utvalgets forslag

Utvalget bemerker at det er flere nære forbindelser mellom informasjonen i den finansielle rapporteringen og bærekraftsrapporteringen. Utvalget forventer en utvikling hvor det blir stadig viktigere for investorer og andre brukere å se den finansielle rapporteringen i sammenheng med bærekraftsrapporteringen, og at dette vil lede til mer integrert selskapsrapportering. En samlet revisjon av den finansielle rapporteringen og bærekraftsrapporteringen vil etter utvalgets vurdering øke muligheten for å avdekke feilinformasjon begge steder, og bidra til å sikre sammenheng og konsistens i rapporteringen, noe som også understrekes i fortalen til CSRD avsnitt 61:

«Statutory auditors or audit firms already verify the financial statements and the management report. The assurance of sustainability reporting by the statutory auditors or audit firms would help to ensure the connectivity between, and consistency of, financial and sustainability information, which is particularly important for users of sustainability information.»

Selv om en annen enn revisoren som reviderer årsregnskapet skal bekrefte bærekraftsrapporteringen, skal revisoren som reviderer årsregnskapet, like fullt uttale seg om informasjonen i årsberetningen er konsistent med årsregnskapet. Konsistenssjekken omfatter også bærekraftsrapporteringen i årsberetningen. Den valgte revisoren skal videre uttale seg om revisor, ut fra kunnskapen opparbeidet gjennom revisjonen av årsregnskapet, har avdekket vesentlig feilinformasjon i årsberetningen, inkludert bærekraftsrapporteringen. At revisoren som reviderer årsregnskapet uansett er forpliktet til å foreta konsistenssjekk, vil begrense ulempene ved delt revisjon. Kostnadene ved å velge en egen bærekraftsrevisor kan imidlertid forventes å bli høyere, fordi revisoren som reviderer årsregnskapet uansett må avgi viktige uttalelser om årsberetningen, inkludert bærekraftsrapporteringen. To valgte revisorer, en med ansvar for å revidere årsregnskapet og en med ansvar for å attestere bærekraftsrapporteringen, kan også bidra til klarhet om ansvarsfordeling,

og at ingen tar et tydelig og samlet ansvar for helheten.

En fordel ved å åpne for at en annen revisor kan attestere bærekraftsrapporteringen, er at det gir bedre mulighet for å utnytte tilgjengelig kapasitet og kompetanse innen attestasjon av bærekraftsrapportering blant revisjonsforetakene. Det vil også kunne legge til rette for eventuelle nye bærekraftsrevisorer. Hvis det åpnes for andre alternative tilbydere av attestasjonstjenester enn revisjonsforetak (IASP-er), *må* det samtidig åpnes for at andre enn den valgte revisoren kan bekrefte bærekraftsrapporteringen. Aktuelle IASP-er vil dermed alternativt kunne velge å organisere seg slik at de kan tilby tjenesten gjennom et revisjonsforetak, se drøftelsen i kapittel 6.2.1. Adgang til å velge ulike revisorer til å revidere årsregnskapet og å attestere bærekraftsrapporteringen, gir større valgfrihet for de rapporterende foretakene. Revisjonsutvalgets rolle kan dessuten styrkes når det kan anbefale ulike revisorer til å revidere årsregnskapet og til å attestere bærekraftsrapporteringen.

Utvalget mener at det bør legges mest vekt på kapasitetsutnyttelse, valgfrihet og bred konkurranse. De 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. Mer integrert rapportering av finansielle forhold og bærekraftsforhold, vil imidlertid kunne gjøre det mindre attraktivt å velge ulike revisorer til å revidere årsregnskapet og attestere bærekraftsrapporteringen. Praksis blant ansvarsfulle utøvere av yrket og avklaringer fra tilsynsmyndigheten, kan også bidra til å gi retning for grenseoppgangen av ansvarsforholdet mellom de to revisorene, eventuelt mellom revisor og en IASP.

Utvalget går på denne bakgrunn inn for at et annet revisjonsforetak enn foretakets valgte revisor kan velges for å attestere bærekraftsrapporteringen. Det vises til endringene i aksjeloven § 7-1, allmennaksjeloven § 7-1, finansforetaksloven § 8-17 i lovforslaget del V, VI og VIII.

Det vises videre til vurderingen av om det bør åpnes for at alternative tilbydere av attestasjonstjenester kan velges til å attestere bærekraftsrapporteringen i kapittel 6.2.1.

## 5.11 Ekstern kvalitetskontroll, administrative tiltak, overtredelsesgebyr og straff

### 5.11.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 13-1 er statsautoriserte revisorer og revisjonsselskaper underlagt kvalitetskontroll av Finanstilsynet eller den tilsynet utpeker. Det er gitt nærmere regler om hva kvalitetskontrollen skal omfatte mv. Det skal 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 allmenn interesse. Reglene i revisorloven § 13-1 gjennomfører bestemmelser i revisjonsdirektivet artikkel 29.

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 ledelsesfunksjon i et revisjonsselskap eller et foretak av allmenn interesse. § 14-4 gir regler om forbud mot å undertegne revisjonsberetninger, §§ 14-5 flg. gir regler om overtredelsesgebyr og § 14-8 gir regler om straff for overtredelse av nærmere angitte bestemmelser i loven. Reglene gjennomfører bestemmelsene i revisjonsdirektivet artikkel 30 flg.

### 5.11.2 Forventet EØS-rett

Revisjonsdirektivet artikkel 29 pålegger medlemsstatene å sikre at godkjente revisorer og revisjonsselskaper er underlagt krav om ekstern kvalitetskontroll som oppfyller nærmere krav. Artikkel 29 er endret ved CSRD slik at ekstern kvalitetskontroll etter bestemmelsen også skal omfatte attestasjon av bærekraftsrapportering.

Revisjonsdirektivet artikkel 30 krever at EØS-statene skal sikre at det finnes effektive systemer for undersøkelser og sanksjoner for å oppdage, korrigere og forebygge utilstrekkelig utførelse av lovfestet revisjon. Medlemsstatene skal videre sørge for effektive, forholdsmessige og avskrekken sanksjoner overfor revisorer og revisjonsselskaper dersom lovfestet revisjon ikke utføres i samsvar med bestemmelsene som gjennomfører revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen. Med CSRD endres revisjonsdirektivet artikkel 30 slik at bestemmelsen tillegg til å omfatte lovfestet

revisjon, omfatter attestasjon av bærekraftsrapportering.

Artikkel 30a krever at nasjonale tilsynsmyndigheter skal ha et minimum av forvaltnings tiltak 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. CSRD innebærer at nasjonale regler om forvaltningstiltak og sanksjoner også skal gjelde ved overtredelse av bestemmelser om attestasjon av bærekraftsrapportering.

Det fremgår av regnskapsdirektivet ny artikkel 34 nr. 4 bokstav f, at bestemmelsene også må gjøres gjeldende for alternative tilbydere av attestasjonstjenester (IASP) og bærekraftsattestanter. IASP-er og bærekraftsattestanter er omtalt i kapittel 6.

### 5.11.3 Utvalgets forslag

Etter endrede bestemmelser i revisjonsdirektivet som innføres ved CSRD, skal nasjonale bestemmelser om ekstern kvalitetskontroll, forvaltnings tiltak og sanksjoner omfatte revisorers og alternative tjenestetilbyderes attestasjon av bærekraftsrapportering, se revisjonsdirektivet endrede artikkel 29 og artikkel 30 flg. Det gjøres ellers ingen endringer i bestemmelsene.

Utvalget bemerker at reglene om administrative tiltak, sanksjoner og straff ble gjennomgått og endret ved innføring av ny revisorlov av 2020, herunder ble det vurdert hvilke av revisorlovens bestemmelser som skal omfattes av administrative gebyrer og straff, og det ble innført regler om midlertidig forbud mot å ha ledelsesfunksjon og midlertidig forbud mot å undertegne revisjonsberetninger. Bestemmelsene gjennomfører revisjonsdirektivet artiklene 30 flg. Bestemmelsenes karakter og innretning er utførlig omtalt i Prop. 37 LS (2019–2020) kapittel 21. Utvalget viser til omtalen der.

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 nødvendige tilpasninger i revisorloven § 13-1 om kvalitetskontroll, slik at bestemmelsen også skal omfatte oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering. Utvalget foreslår tilsvarende regler om ekstern kvalitetskontroll med alternative tilbydere av attestasjons-

tjenester og autoriserte bærekraftsattestanter i revisorloven ny § 9a-14, se omtalen i kapittel 6.2.4.

Utvalget foreslår nødvendige tilpasninger i revisorloven § 14-1 om tilbakekall og suspensjon av godkjenningen til en statsautorisert revisor, slik at den også gjøres gjeldende for bærekraftsattestanter. Utvalget foreslår videre en ny bestemmelse om avregistrering av alternativ tilbyder av attestasjonstjenester, se utkast til ny § 14-2 a. Bestemmelsene er omtalt i kapittel 6.2.4. Utvalget foreslår videre endringer som innebærer at reglene om forbud mot å ha ledelsesfunksjon og mot å undertegne revisjonsberetning også vil gjelde for attestasjon av bærekraftsrapportering og for bærekraftsattestanter og alternative tilbydere av attestasjonstjenester (IASP). Utvalget viser til forslag til endringer i §§ 14-3 og 14-4.

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 innføres for å gjennomføre CSRD (tilsvarende bestemmelser som gjelder ved revisjon av årsregnskap):

- § 8-1 a første ledd om uavhengighet ved attestasjon av bærekraftsrapportering (§§ 8-1 til 8-7)
- § 9-4 a om revisors plikter ved utførelse av oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering (§ 9-4)
- § 9-7 a om attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapportering (§ 9-7)
- § 9a-8 om organisering av virksomheten og kvalitetsstyring i en IASP (§ 7-1)
- § 9a-9 første ledd om uavhengighet for en IASP (§§ 8-1 til 8-7)
- § 9a-10 om oppdragsutførelsen i en IASP (§§ 9-2 til 9-9)
- § 10-2 og § 9a-11 annet ledd om opplysningsplikt for revisor og IASP
- § 12-4 a og § 9a-9 første ledd om forbud mot å yte visse tjenester ved attestasjon av bærekraftsrapporteringen til et foretak av allmenn interesse (revisjonsforordningen artikkel 5)
- § 8-1 a annet ledd og § 9a-9 annet ledd om karenperiode for adgang til å tiltre ledende stilling hos foretaket som attestasjonsoppdraget er utført for (§ 8-8).

Etter utvalgets vurdering må overtredelse av disse bestemmelsene kunne ilegges overtredel-



sesgebyr for å oppfylle revisjonsdirektivet artiklene 30 følgende, slik de er endret ved CSRD.

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 nye bestemmelser skal kunne straffes etter § 14-8 (tilsvarende bestemmelser som gjelder ved revisjon av årsregnskap):

- § 8-1 a første ledd om uavhengighet ved attestasjon av bærekraftsrapportering (§§ 8-1 til 8-7)
- § 9-4 a om revisors plikter ved utførelse av oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering (§ 9-4)
- § 9a-9 første ledd om uavhengighet for en IASP (§§ 8-1 til 8-7)
- til 9a-10, jf. § 9-4 a om plikter ved utførelse av oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering utført av en IASP
- § 12-4 a og § 9a-9 første ledd om forbud mot å yte visse tjenester ved attestasjon av bærekraftsrapporteringen til et foretak av allmenn interesse (revisjonsforordningen artikkel 5)
- § 8-1 a annet ledd og § 9a-9 annet ledd om karenperiode for adgang til å tiltre ledende stilling hos foretaket som attestasjonsoppdraget er utført for (§ 8-8).

## Kapittel 6

# Alternative tilbydere av attestasjonstjenester (IASP)

### 6.1 Forventet EØS-rett

Etter regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 4 kan medlemsstatene tillate at en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester (IASP), som ikke er et revisjonsforetak, avgir attestasjonsuttalelser om bærekraftsrapporteringen i stedet for en revisor.

Etter regnskapsdirektivet artikkel 2 nytt nr. 20 og revisjonsdirektivet artikkel 2 nytt nr. 23, er en «alternativ tilbyder av attestasjonstjenester»,<sup>1</sup> definert som et samsvarsvurderingsorgan som er akkreditert i samsvar med akkrediteringsforordningen<sup>2</sup> for den spesifikke samsvarsvurderingsvirksomheten å avgi attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapportering etter regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 1 annet ledd, nytt punkt (aa). Akkrediteringsforordningen er gjennomført i Norge gjennom EØS-vareloven § 2.<sup>3</sup>

Bakgrunnen for bestemmelsen er nærmere omtalt i fortalen til CSRD avsnitt 61:

«Statutory auditors or audit firms already verify the financial statements and the management report. The assurance of sustainability reporting by the statutory auditors or audit firms would help to ensure the connectivity between, and consistency of, financial and sustainability information, which is particularly important for users of sustainability information. However, there is a risk of further concentration of the audit market, which could risk the independence of auditors and increase audit fees or fees relating to the assurance of sustainability reporting.

<sup>1</sup> Den engelske språkversjonen av direktivet benevner disse foretakene «independent assurance service provider» (IASP). For å skille IASP-ene tydelig fra revisjonsforetakene, brukes «alternativ tilbyder av attestasjonstjenester» i utredningen.

<sup>2</sup> Forordning (EF) nr. 765/2008 om fastsettelse av kravene til akkreditering og markedsstilsyn for markedsføring av produkter.

<sup>3</sup> Lov 12. april 2013 nr. 13 om det frie varebytte i EØS (EØS-vareloven).

Considering the key role of statutory auditors when providing assurance of sustainability reporting and ensuring reliable sustainability information, the Commission has announced that it will act to further enhance audit quality and to create a more open and diversified audit market, which are the conditions for the successful application of this amending Directive. In addition, it is desirable to offer undertakings a broader choice of independent assurance services providers for the assurance of sustainably reporting. Member States should therefore be allowed to accredit independent assurance services providers in accordance with Regulation (EC) No 765/2008 of the European Parliament and of the Council to provide an assurance opinion on sustainability reporting, which should be published together with the management report.»

Det er et vilkår at en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester underlegges krav som er likeverdige med de som er fastsatt i revisjonsdirektivet når det gjelder attestasjon av bærekraftsrapportering, jf. regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 4 første ledd. Det vises i bestemmelsen spesielt til kravene i revisjonsdirektivet om:

- teoretisk og praktisk opplæring og eksamen som sikrer at alternative 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
- organiseringen av arbeidet til den alternative tilbyderen av attestasjonstjenester, særlig når det gjelder tilstrekkelige ressurser og personell og oppdragsdokumentasjon
- rapportering av uregelmessigheter
- tilsyn og sanksjoner

Når en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester avgir uttalelsen om bærekraftsrapporteringen, skal medlemsstatene sørge for at denne uttalelsen utarbeides i samsvar med de nye bestemmelsene i revisjonsdirektivet om standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering, attestasjon av konsolidert bærekraftsrapportering og uttalelse om bærekraftsrapportering, jf. revisjonsdirektivet nye artikler 26a, 27a og 28a. Medlemsstatene skal også sørge for at revisjonsutvalget i foretak som skal ha revisjonsutvalg, gjennomgår og overvåker uavhengigheten til den alternative tilbyderen av attestasjonstjenester i samsvar med revisjonsdirektivet artikkel 39 nr. 6 endret bokstav e. Se regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt punkt 4 andre ledd.

Medlemsstatene skal sikre at alternative 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. Det samme gjelder de som per 1. januar 2024 er i ferd med å gjennomgå akkrediteringsprosessen, forutsatt at de fullfører prosessen innen 1. januar 2026. Medlemsstatene skal sikre at de alternative tilbyderne av attestasjonstjenester som er unntatt kravene til opplæring og eksamen, skaffer seg nødvendig kunnskap om bærekraftsrapportering og attestasjon av bærekraftsrapportering gjennom krav til etterutdanning. Se regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt punkt 4 tredje til femte ledd.

Dersom en medlemsstat benytter seg av muligheten til å la en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester avgi attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapportering, skal den også tillate at en annen godkjent revisor enn den valgte revisoren kan gjøre dette, jf. regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt punkt 4 sjette ledd.

En medlemsstat (vertsstaten) som har benyttet opsjonen om å åpne for alternative tilbydere av attestasjonstjenester, skal innen 5. januar 2027 (fire år etter at CSRD trådte i kraft) også åpne for attestasjon av bærekraftsrapportering fra alternative tilbydere av attestasjonstjenester etablert i andre medlemsstater (hjemstaten), jf. regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 5 første ledd. Hjemstaten er ansvarlig for tilsynet med alternative tilbydere av attestasjonstjenester, med mindre vertsstaten bestemmer seg for å føre tilsyn med oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering utført på vertsstatens territorium, jf. regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 5 annet ledd. I så fall skal vertsstaten ikke pålegge de utenlandske tilbyderne av attestasjonstjenester strengere krav

eller ansvar enn det som kreves for alternative tilbydere av attestasjonstjenester eller revisorer etablert i vertsstaten. Vertsstaten skal informere andre medlemsstater om sin beslutning om å føre vertsstatstilsyn.

Medlemsstatene kunne etter tidligere artikkel 19a nr. 6 kreve at opplysningene i den ikke-finansielle erklæringen ble kontrollert av en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester, enten en godkjent revisor eller noen andre. Disse bestemmelsene definerte ikke en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester som et akkreditert samsvarsvurderingsorgan. Det samme var fastsatt i artikkel 29a nr. 5 og 6 for den konsoliderte ikke-finansielle erklæringen i konsern. Det var ikke gitt nærmere bestemmelser i direktivet om slike oppdrag.

## 6.2 Utvalgets forslag

### 6.2.1 Bør det åpnes for alternative tilbydere av attestasjonstjenester (IASP) – utgangspunkt og overordnede problemstillinger

Etter CSRD kan det enkelte land tillate at en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester avgir attestasjonsuttalelser om bærekraftsrapportering, jf. regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 4. Utvalget har vurdert om vi bør benytte denne opsjonen i Norge.

Utvalget bemerker at en målsetting med CSRD er å legge til rette for å se foretakenes finansielle rapportering og bærekraftsrapporteringen i sammenheng. Samlet revisjon av den finansielle rapportering og bærekraftsrapporteringen vil bidra til å sikre sammenheng og konsistens mellom den finansielle informasjonen og informasjonen om bærekraftsforhold, hvilket også understrekes i fortalen avsnitt 61.

Hvis det åpnes for at alternative tilbydere av attestasjonstjenester kan attestere bærekraftsrapporteringen, må disse foretakene underlegges krav som er likeverdige med kravene som gjelder for revisorers attestasjon av bærekraftsrapportering etter revisjonsdirektivet, jf. regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 4 første ledd. Stater som åpner for andre tilbydere av attestasjonstjenester, må derfor fastsette krav på linje med bestemmelsene i revisjonsdirektivet om utdanning, praktisk opplæring, etterutdanning, systemer for kvalitetsstyring, yrkesetikk, objektivitet og uavhengighet, taushetsplikt, valg og oppsigelse av revisor, organisering av arbeidet, undersøkelser og sanksjoner, rapportering av uregelmessigheter, mv. Kravet om likeverdige regler skal i henhold til forta-

len avsnitt 61 sikre kvaliteten på attestasjoner av bærekraftsinformasjon og like rammevilkår i markedet for slike tjenester. Utvalget bemerker imidlertid at direktivet på flere punkter gir lite veiledning om konkret innhold i kravene, for eksempel til utdanning og praktisk opplæring. Utvalget legger i sitt forslag vekt på at et grunnleggende vilkår for å slippe til andre tilbydere, må være at bærekraftsrapporteringen skal nyte samme grad av tillit uavhengig av hvem som har attestert rapporteringen. Kravene som må stilles til IASP-er er nærmere omtalt i kapittel 6.2.4 og 6.2.5

Som nevnt er konsentrasjonsrisikoen i revisjonsmarkedet et viktig hensyn for innføring av en adgang for medlemsstatene til å slippe til alternative tilbydere av attestasjonstjenester. Fortalen avsnitt 61 fremholder at konsentrasjonen i markedet kan utfordre uavhengigheten til revisorer og lede til økte honorarer for revisjon og attestasjon av bærekraftsrapportering. I tillegg er det ifølge fortalen ønskelig å gi foretak som skal utarbeide bærekraftsrapportering, et bredere tilbud av alternative tilbydere av attestasjonstjenester som kan bekrefte bærekraftsrapporteringen. Utvalget bemerker at konsentrasjonen i revisjonsmarkedet er noe lavere i det norske markedet enn i flere andre land i EØS-området. Det vises til at det er fem store,<sup>4</sup> noen mellomstore og flere mindre revisjonsselskaper i Norge, mens markedet i flere andre EØS-stater i større grad domineres av revisjonsselskaper fra fire store revisjonsnettverk.<sup>5</sup>

Utvalget er kjent med at det finnes aktører i det norske markedet som har uttrykt ønske om å kunne yte tjenester som IASP. Det foreligger dermed et potensiale for å styrke konkurransen ytterligere. Et bredere tilbud av alternative tilbydere av attestasjonstjenester kan begrense mulige kapasitetsutfordringer i markedet for attestasjon av bærekraftsrapportering og tilføre ny kompetanse. 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 alternative tilbydere.

Utvalget bemerker imidlertid at de aktuelle alternative kompetansemiljøene også vil kunne etablere og søke godkjenning for et revisjonsselskap, hvor aktørene kan tilby attestasjon av bærekraftsrapportering innenfor de etablerte rammene for attestasjonsvirksomhet i revisorloven. Det vises til at utvalget i kapittel 5.10.2 har foreslått at det åpnes opp for at et annet revisjonsforetak enn

det revisjonsforetaket som reviderer årsregnskapet, kan attestere bærekraftsrapporteringen. Gitt at kravene til IASP-ene på sentrale områder uansett skal være likeverdige for revisorer og alternative tilbydere, kan terskelen for å etablere revisjonsselskap fremstå som lav. Et krav om godkjenning som revisjonsforetak, innebærer at alle tilbydere av attestasjonstjenester sluses inn i velprøvde regulatoriske og tilsynsmessige rammer som har vist seg egnet til å bidra til høy grad av tillit til den revisorbekreftede selskapsrapporteringen. Samtidig vil en unngå de samfunnsmessige kostnadene ved å måtte bygge opp et akkrediteringssystem for (antagelig noen få) tjenestetilbydere, i tillegg til Finanstilsynets konsesjons- og tilsynsregime for revisorene, se nærmere kapittel 6.2.2.

Revisorloven § 4-1 setter krav om at revisjonsselskaper skal ha et styre der flertallet av både medlemmene og varamedlemmene er godkjente revisorer. I tillegg skal mer enn halvparten av stemmene i selskapets øverste organ innehas av godkjente revisjonsselskaper eller revisorer. Stemmerettskravene innebærer at et eierselskap ikke vil kunne ha full styringsrett gjennom flertall i styret eller generalforsamlingen i et revisjonsselskap som inngår i en konsernstruktur. Det er imidlertid tillatt å plassere den økonomiske risikoen og avkastningsinteressen hos et selskap som ikke har godkjenning som revisjonsselskap, gjennom etablering av aksjeklasser mv, selv om godkjente revisorer eller revisjonsselskaper må kontrollere flertallet av stemmene i generalforsamlingen. Dette vil være mer krevende enn å opprette et datterselskap. Samtidig er eierskapskravene satt for å beskytte de interessene revisorrollen skal ivareta. At de som styrer virksomheten er profesjonsutøvere som risikerer godkjenningen sin hvis de driver uforsvarlig, er ansett å være en garanti for forsvarlig styring med vekt på overholdelse av regelverket og å innrette seg etter tilsynsmyndighetens pålegg og signaler. Ut fra erfaring, har det spesielt vært pekt på faren ved at de som står for rådgivningsdelen i virksomheten får for stor makt.

Selv om modellen med et assosiert selskap er utprøvd på tilgrensende områder (alle de store revisjonsselskapene har advokatfirmaer tilknyttet), kan det ikke utelukkes at reglene om eierskap kan gjøre etablering av revisjonsforetak lite attraktivt for alternative tilbydere av attestasjonstjenester. Et slikt krav kan dermed hindre at kvalifiserte tilbydere av attestasjonstjenester etablerer tjenesten.

<sup>4</sup> EY, PWC, Deloitte, KPMG og BDO.

<sup>5</sup> EY, PWC, Deloitte og KPMG.

Forutsatt at relevante regler i revisorloven gis tilsvarende anvendelse for IASP-er, herunder reglene om krav til yrkesetikk, objektivitet og uavhengighet, 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 revisjonsselskap etter ovennevnte regler.

Etter CSRD må en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester (IASP) være akkreditert i henhold til EUs akkrediteringsforordning for den spesifikke samsvarsvurderingsvirksomheten å avgi attestasjonsuttalelser om bærekraftsrapportering, jf. definisjonen av alternativ tilbyder av attestasjonstjenester i regnskapsdirektivet artikkel 2 nytt nr. 20 og i revisjonsdirektivet artikkel 2 nytt nr. 23. 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. Dette har sammenheng med at rammeverket for akkreditering forutsetter at akkrediteringsmyndigheten fører tilsyn med akkrediterte foretak, se omtale i kapittel 6.2.2.

Et viktig premiss i utvalgets vurdering av om det bør åpnes for andre tilbydere av attestasjonstjenester enn revisorer, er at ordningen som i tilfelle etableres for godkjenning/akkreditering, tilsyn og sanksjoner er egnet til å sikre samme grad av tillit til attestasjonene som ordningen for godkjenning av og tilsyn med revisorer. Selv om CSRD fastsetter at akkreditering er en forutsetning for å yte tjenester som IASP, forutsetter direktivet også at tilsyns- og sanksjonsregimene for revisorer og IASP-er skal være likeverdige. Etter utvalgets syn er det sentralt at IASP-er underlegges tilsyn av Finanstilsynet, på samme måte som revisjonsforetak.

Kommisjonen har på forespørsel uttalt at direktivet åpner for ulike løsninger, og at det er opp til medlemsstatene om tilsynet med IASP-ene i hovedsak legges til revisortilsynsmyndigheten eller om tilsynet skal utføres av akkrediteringsmyndigheten alene. Uavhengig av organisering, har medlemsstatene ansvar for at det gjennomføres et tilsyn med IASP-er som er likeverdig med revisortilsynet. Utvalget er kjent med at det kan komme avklaringer om de EØS-rettslige rammene for tilsyn med IASP-er i forbindelse med gjennomføringsarbeidet i EU-kommisjonen. Slike avklaringer kan medføre behov for å gjøre fornyede vurderinger etter at utvalget har levert sitt arbeid.

Utvalget har i sitt forslag lagt til grunn at direktivet åpner for at Finanstilsynet kan være tilsyns- og sanksjonsmyndighet for IASP-er. Utvalget har i sine forslag lagt vekt på å fremme forslag som støtter opp om den norske tilsynsmodellen med et helhetlig tilsyn med aktørene som har konsesjon til å utføre oppgaver i finansmarkedet. Utvalget har også lagt vekt på å foreslå en tilsynsordning som er mest mulig kostnadseffektiv, gitt forutsetningen om at det i tillegg må innføres en akkrediteringsløsning. Det vises til omtalen av akkreditering og tilsyn i kapittel 6.2.2 og 6.2.3, og vurderingen av mulige alternativer for organisering av tilsynsordningen i kapittel 6.2.4.

Utvalget har undersøkt om andre land vil benytte adgangen til å åpne for alternative tilbydere av attestasjonstjenester. Gjennomføringen av CSRD er på utredningsstadiet i hele EØS-området, og de fleste har kommet så kort at det ikke er mulig å fremskaffe sikker informasjon. Utvalget er imidlertid kjent med at næringsdepartementet i Finland i mars 2023 sendte på høring et utkast til en lovproposisjon om gjennomføring av CSRD. Etter forslaget vil det ikke åpnes for akkreditering av alternative tilbydere av attestasjonstjenester i Finland, men tilbydere som er akkreditert i, og underlagt tilsyn i, en annen EØS-stat vil kunne attestere bærekraftsrapporteringen til finske foretak. Hjemlandstilsynet må omfatte attestasjon av bærekraftsrapporteringen til finske foretak. Utvalget har forhørt seg med svenske, danske og nederlandske kollegaer og revisorforeninger. Så langt er det svært usikkert om disse landene vil åpne for alternative tilbydere av attestasjonstjenester.

Etter en samlet vurdering, mener utvalget at det bør åpnes for andre tilbydere av attestasjonstjenester enn revisorer under de forutsetningene som er skissert ovenfor. I det følgende redegjør utvalget nærmere for kravene som bør stilles for å slippe til alternative tilbydere av attestasjonstjenester (IASP).

### 6.2.2 Akkreditering av IASP-er

Etter CSRD må alternative tilbydere av attestasjonstjenester være akkreditert i henhold til EUs akkrediteringsforordning.<sup>6</sup> Akkreditering gis av et nasjonalt akkrediteringsorgan. Norsk akkreditering er utpekt som nasjonalt akkrediteringsorgan i Norge.<sup>7</sup> I dette kapitlet gis det en oversikt

<sup>6</sup> Europaparlaments- og rådsforordning (EF) nr. 765/2008 om fastsettelse av kravene til akkreditering og markedsstilsyn for markedsføring av produkter. Forordningen er gjennomført i Norge gjennom EØS-vareloven § 2.

over hva akkreditering av alternative tilbydere av attestasjonstjenester vil innebære.

Begrepene «akkreditering», «samsvarsvurdering» og «samsvarsvurderingsorgan» er definert i akkrediteringsforordningen artikkel 2:

- «Akkreditering» er en attestasjon fra et nasjonalt akkrediteringsorgan om at et samsvarsvurderingsorgan oppfyller kravene fastsatt i harmoniserte standarder og eventuelle tilleggskrav, herunder dem som er fastsatt i relevante sektorordninger, til å utøve en bestemt samsvarsvurderingsvirksomhet (artikkel 2 nr. 10)
- «Samsvarsvurdering» er en prosess for å fastslå om nærmere angitte krav til et produkt, en prosess, en tjeneste, et system, en person eller et organ er oppfylt (artikkel 2 nr. 12)
- «Samsvarsvurderingsorgan» er et organ som utøver samsvarsvurderingsvirksomhet, herunder kalibrering, prøving, sertifisering og inspeksjon.

Overordnede bestemmelser om akkreditering er gitt i akkrediteringsforordningen artikkel 5. Et nasjonalt akkrediteringsorgan skal på anmodning fra et samsvarsvurderingsorgan vurdere om dette samsvarsvurderingsorganet er kompetent til å utøve en bestemt samsvarsvurderingsvirksomhet. Dersom det er tilfellet, skal det nasjonale akkrediteringsorganet fatte vedtak om innvilgelse av akkrediteringen, og utstede akkrediteringsdokumenter som bekrefter hva samsvarsvurderingsorganet er akkreditert for. Nasjonale akkrediteringsorganer skal føre tilsyn med («shall monitor») de samsvarsvurderingsorganene som de har utstedt akkrediteringsbevis til. Dette innebærer at det nasjonale akkrediteringsorganet regelmessig følger opp akkrediterte samsvarsvurderingsorganer ved hjelp av ulike bedømmingsteknikker, se nedenfor. Dersom et nasjonalt akkrediteringsorgan fastslår at et akkreditert samsvarsvurderingsorgan ikke lenger er kompetent til å utøve en bestemt samsvarsvurderingsvirksomhet eller på en alvorlig måte har unnlatt å oppfylle sine forpliktelser, skal akkrediteringsorganet innen rimelig tid suspendere eller terminere hele eller deler av akkrediteringsomfanget. En klage på vedtak om akkreditering sluttbehandles av Norsk akkreditering, jf. EØS-vareloven § 3.

På nettsiden til Norsk akkreditering er akkreditering beskrevet slik:

«Akkreditering er en uavhengig vurdering av en bedrifts kompetanse, integritet og uavhengig-

het. [...] Vurderingen innbefatter organisasjonenes evne og vilje til å utføre angitte oppgaver i samsvar med gitte krav. [...] Hva den enkelte organisasjon er akkreditert for er beskrevet i akkrediteringsomfanget. Akkrediteringsomfanget er ofte gitt med utgangspunkt i standardmetoder, lover, forskrifter, forordninger eller direktiv. For at en virksomhet skal kunne akkrediteres, må aktiviteten kunne plasseres innenfor en av de nevnte akkrediteringsstandardene. Innenfor hver av akkrediteringsstandardene kan i prinsippet akkreditering innvilges for alle aktiviteter hvor det er mulig å vurdere organisasjonens samsvar med beskrevne krav.»<sup>8</sup>

Akkrediteringsomfanget inneholder en referanse til internasjonale eller nasjonale standarder, eventuelt til andre normative dokumenter, og skal definere presist hva et foretak er akkreditert for å utføre. Det er per i dag ingen akkrediterte innen attestasjon av bærekraftsrapportering.<sup>9</sup>

Den som får en akkreditering benevnes «samsvarsvurderingsorgan» i akkrediteringsforordningen. Etter CSRD er en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester definert som et samsvarsvurderingsorgan som er særskilt akkreditert for samsvarsvurderingsaktiviteten å avgi attestasjonsuttalelser om bærekraftsrapportering. Grunnlaget for akkrediteringen vil være krav som medlemsstatene må stille til virksomheten.

En akkreditering må dessuten baseres på en akkrediteringsstandard. Akkrediteringsstandardene ISO/IEC 17029 «Samsvarsvurdering – Generelle prinsipper og krav for validerings- og verifikasjonsorganer» vil være aktuell for akkreditering av alternative tilbydere av attestasjonstjenester. Akkrediteringsstandardene setter krav til verifikasjonsprosessen, verifikasjonsuttalelsen, upartiskhet/uavhengighet, ledelsessystemer/ kvalitetsstyring, dokumentasjon, kvalifikasjoner, konfidensialitet, klagehåndtering, mv. Bestemmelsene i ISO/IEC 17029 vil utfylles av de lovkrav og profesjonsstandarder for kvalitetsstyring og attestasjon som skal gjelde for alternative tilbydere av attestasjonstjenester. Kravene i lov og profesjonsstandarder vil i flere henseender innebære mer omfattende plikter enn akkrediteringsstandardene. Også lovkrav og profesjonsstandarder vil måtte dekkes av akkrediteringen.

Akkreditering gis således etter en bedømming av om foretakets aktivitet er i samsvar med akkre-

<sup>7</sup> Lov 12. april 2013 nr. 13 om det frie varebytte i EØS (EØS-vareloven) § 3 første ledd.

<sup>8</sup> Kilde: [www.akkreditert.no/hva-er-akkreditering/](http://www.akkreditert.no/hva-er-akkreditering/) (lenke per mai 2023).

<sup>9</sup> Kilde: Opplyst fra Norsk akkreditering i lovutvalgets møte 23. november 2022.

diteringsstandarden og eventuelle andre normative dokumenter, som i denne sammenheng særlig vil bestå av de lover, forskrifter og standarder som vil gjelde for attestasjon av bærekraftsrapportering. Det skal også bedømmes om etablerte prosedyrer og rutiner følges av de ansatte i virksomheten. Når en akkreditering er innvilget får søker oversendt vedtak, akkrediteringsbevis og akkrediteringsdokument som beskriver hva organisasjonen er akkreditert for. Akkrediteringsomfanget publiseres på Norsk akkreditering sin nettside.<sup>10</sup>

Etter at foretaket er akkreditert, gjennomføres det en årlig bedømming for å vurdere om forutsetningene for akkrediteringen fortsatt er til stede. Akkreditering blir gitt for en femårsperiode. Ved førstegangsbedømming før akkreditering blir gitt og ved fornyelse av akkrediteringen, gjennomføres det en mer omfattende bedømming.

Bedømming gjennomføres ved at et bedømmerlag oppnevnt av Norsk akkreditering vurderer om et foretak opererer i samsvar med gitte krav. Bedømmerlaget består av en ledende bedømmer, som oftest er ansatt i Norsk akkreditering, og en eller flere innleide bedømmere/eksperter. Ledende bedømmer er ekspert på styrings-systemer og kravene i akkrediteringsstandarden. Ledende bedømmer styrer prosessene i bedømmerlaget. Bedømmingene gjøres stort sett lokalt hos det foretaket som skal bedømmes. Norsk akkreditering utarbeider en rapport som bekrefter eller avkrefter samsvar med gjeldende krav. Oppsummerings- og avviksrapporten leveres til foretaket etter bedømmingen. På de områdene hvor det avdekkes manglende samsvar mellom den akkreditertes styringssystem eller praksis og kravene i akkrediteringsstandarden, skrives det avvik som krever korrigerende tiltak. For at avviket kan lukkes, må den akkrediterte sende inn tilfredsstillende korrigerende tiltak til Norsk akkreditering. Ledende bedømmer skal involveres i all kommunikasjon mellom teknisk(e) bedømmer(e) og den som søker akkreditering eller gjennomgår etterfølgende bedømming.

Som nevnt skal Norsk akkreditering trekke tilbake eller midlertidig begrense akkrediteringen, dersom den akkrediterte ikke lenger er kompetent til å utøve virksomheten, eller på en alvorlig måte har unnlatt å oppfylle sine forpliktelser. Norsk akkreditering har imidlertid ikke hjemmel til å treffe andre tiltak, eller å ilegge administrative sanksjoner, for eksempel overtredelsesgebyr.

Norsk akkreditering godkjenner, i motsetning til Finanstilsynet, kun foretak. De godkjenner ikke enkeltpersoner, for eksempel personer som skal kunne være ansvarlige for et oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapporteringen.

Forskrift 19. juli 2021 nr. 2432 om gebyrer for Norsk akkrediterings tjenester fastsetter regler om betaling for akkrediteringstjenester som utføres av Norsk akkreditering. Forskriften fastsetter søknadsgebyr, saksbehandlingsgebyr, årsgebyr og administrasjons- og harmoniseringsgebyr til Norsk akkreditering. Årlig kostnad og totalkostnad for en periode, avhenger av akkrediteringsomfanget og den akkrediterte aktiviteten. Kostnadene omfatter i hovedsak tidsbruk for Norsk akkrediterings bedømmerlag før, under og etter bedømming.<sup>11</sup>

For å oppfylle kravene i CSRD, foreslår utvalget i revisorloven ny § 9a-1 første ledd at alternative tilbydere av attestasjonstjenester skal være akkreditert for den spesifikke samsvarsvurderingsvirksomheten å avgi attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapportering etter forslaget til revisorloven § 9-7 a.

Utvalget har vurdert om det ved siden av kravet om akkreditering, kan stilles et tilleggsvilkår om registrering hos Finanstilsynet. Et slikt tilleggsvilkår kan bidra til å legge til rette for en hensiktsmessig tilsynsmodell, se nærmere kapittel 6.2.3 og 6.2.4. Etter ordlyden i regnskapsdirektivet ny artikkel 2 (20), er en IASP en innretning som er «accredited in accordance with» akkrediteringsforordningen. Det er naturlig å forstå dette som at akkrediteringen er en nødvendig og tilstrekkelig betingelse for å starte virksomheten. Forutsatt at Finanstilsynet ikke skal foreta noen selvstendig vurdering av om vilkårene for yte tjenesten er til stede, er imidlertid et tilleggsvilkår om registrering hos Finanstilsynet lite tyngende. Sett hen til at direktivet fastsetter at det skal utarbeides likeverdige regler om tilsyn og sanksjoner, uten å legge eksplisitte føringer for hvordan tilsynet skal organiseres, legger utvalget til grunn at den enkelte stat har frihet til å tilpasse reglene til egen tilsynstradisjon. Utvalget legger til grunn at en løsning med pliktig registrering hos Finanstilsynet, hvor hensikten er å ha et egnet middel til å ivareta tilsynsfunksjonen og ikke å prøve vilkår for adgang til å drive virksomheten, vil være i samsvar med CSRD. Utvalget foreslår en regel i revisorloven ny § 9a-1 annet ledd om at en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester som har fått akk-

<sup>10</sup> Nærmere informasjon om akkrediteringsprosessen og bedømming er tilgjengelig på Norsk akkrediterings nettsider.

<sup>11</sup> Nærmere informasjon om kostnadene ved akkreditering er tilgjengelig på Norsk akkrediterings nettsider.

reditering, skal registreres hos Finanstilsynet før virksomheten starter.

### 6.2.3 Kort om Finanstilsynets tilsyn

Tilsyn med revisjonsforetak og statsautoriserte revisorer føres av Finanstilsynet, jf. finanstilsynsloven § 1 nr. 17 og revisorloven § 13-1 om periodisk kvalitetskontroll. Finanstilsynet fører tilsyn med at revisjonsforetak og statsautoriserte revisorer etterlever sine plikter etter revisorloven. Tilsynet omfatter både lovfestet revisjon og revisorbekreftelser, jf. revisorloven § 1-1 og § 1-2 tredje og fjerde ledd. Tilsynsvirksomheten omfatter blant annet kontroll med at revisjonsselskapene virker på en hensiktsmessig og betryggende måte i samsvar med lovgivningen. Finanstilsynet kan gjøre de undersøkelsene som Finanstilsynet finner nødvendig. Både revisjonsselskaper og revisorer plikter på ethvert tidspunkt å gi alle opplysninger som Finanstilsynet måtte kreve, og å la Finanstilsynet få innsyn i alle deler av virksomheten, herunder dokumenter og teknisk hjelpemidler. Finanstilsynet kan utføre tilsynsarbeidet på ulike måter, blant annet som stedlig tilsyn, dokumentbasert tilsyn og som tematilsyn. Finanstilsynet gjennomfører tilsyn på bakgrunn av egne risikovurderinger, innrapporteringer og andre signaler som for eksempel medieoppslag.

Revisorer som reviderer foretak av allmenn interesse, skal være gjenstand for periodisk kvalitetskontroll av Finanstilsynet minst hvert tredje år. Øvrige revisorer skal kontrolleres minst hvert sjette år.

Finanstilsynet har en rekke virkemidler til rådighet, herunder rett til å kreve opplysninger og dokumentasjon utlevert. Finanstilsynet kan kalle tilbake eller suspendere godkjenningen til en statsautorisert revisor eller et revisjonsselskap hvis revisoren eller revisjonsselskapet må anses uskikket på grunn av grov overtredelse av pliktene etter gjeldende lovkrav, jf. revisorloven §§ 14-1 og 14-2. Dersom en statsautorisert revisor har overtrådt bestemmelser gitt i eller i medhold av revisorloven, og overtredelsen medfører at vedkommende må anses uskikket til å ha ledelsesfunksjon i et revisjonsselskap eller et foretak av allmenn interesse, kan Finanstilsynet fatte vedtak om at vedkommende ikke kan ha slik ledelsesfunksjon. Vedtaket kan gis for et tidsrom på inntil tre år, se revisorloven § 14-3. På samme vilkår kan Finanstilsynet nedlegge forbud mot at en statsautorisert revisor undertegner revisjonsberetninger for en periode på inntil tre år, se § 14-4.

Etter revisorloven § 14-5 kan Finanstilsynet ilegge overtredelsesgebyr ved overtredelse av nærmere angitte bestemmelser i loven. For juridiske personer kan det fastsettes overtredelsesgebyr på inntil 10 millioner kroner, eller opptil 2 prosent av årsomsetningen. For fysiske personer kan det fastsettes et overtredelsesgebyr på inntil 5 millioner kroner. Finanstilsynets virkemidler og sanksjonshjemler er utførlig omtalt i Prop. 37 LS (2019–2020) kapittel 20 flg.

Utgiftene ved tilsynets virksomhet skal utliknes på de foretak som er under tilsyn med hjemmel i Finanstilsynsloven eller annen særskilt lov-hjemmel. Utgiftene fordeles på de ulike grupper av institusjoner etter omfanget av tilsynsarbeidet.

### 6.2.4 Forslag til regler om tilsyn med alternative tilbydere av attestasjonstjenester (IASP)

#### 6.2.4.1 Innledning

Som nevnt i kapittel 6.2.1 stiller CSRD krav om at IASP-er må akkrediteres. Samtidig skal medlemsstatene sørge for at det fastsettes likeverdige krav om tilsyn og sanksjoner for slike tilbydere som for revisorer. Begge krav må følgelig oppfylles. På bakgrunn av uformelle avklaringer fra EU-kommisjonen legger utvalget som nevnt i kapittel 6.2.1, til grunn at direktivet åpner for ulike måter å organisere tilsynet på. Utvalget forstår det slik at det er opp til den enkelte medlemsstat å avgjøre om tilsynsansvaret legges til det nasjonale akkrediteringsorganet alene, eller også hos det nasjonale myndighetsorganet som har ansvar for revisortilsynet.

Utvalget bemerker at bestemmelsene i revisjonsdirektivet om ekstern kvalitetskontroll og tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper etter innføring av CSRD vil dekke både lovbestemt revisjon og attestasjon av bærekraftsrapportering. Dette fremgår av utvidelsen av direktivets virkeområde i artikkel 1 og gjennom enkelte endringer i artikkel 29 om ekstern kvalitetskontroll, artikkel 30 om system for tilsyn og sanksjoner, artikkel 30a om sanksjonsmidler og artikkel 32 om tilsynsprinsipper. Det er også innført en ny artikkel 36a om samarbeid mellom medlemsstatenes reguleringsmyndigheter på området for attestasjon av bærekraftsrapportering, samt endringer i artikkel 45 om registrering og tilsyn med revisorer fra tredjeland.

Etter regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 4 første ledd bokstav (f), skal en medlemsstat som benytter opsjonen til å åpne for at alternative tilby-



dere av attestasjonstjenester kan attestere bærekraftsrapportering, fastsette likeverdige krav om tilsyn og sanksjoner for slike tilbydere som for revisorer.

Utvalget bemerker at CSRD er en del av EUs handlingsplan for bærekraftig finans. Relevant og pålitelig bærekraftsrapportering er en forutsetning for at kapitalmarkedene skal kunne bidra til å dreie flyten av kapital i mer bærekraftig retning. Attestasjon skal i henhold til fortalen avsnitt 13 bidra til pålitelige opplysninger og til å hindre grønnvasking og dobbelttelling i bærekraftsrapporteringen. Etter utvalgets vurdering er forsvarlig tilsyn med de som skal attestere bærekraftsinformasjonen en forutsetning for å sikre denne tilliten, og et viktig element for å sikre velfungerende kapitalmarkeder. Viktigheten av bærekraftsforhold for finansiell stabilitet er også understreket i fortalen til CSRD avsnitt 14:

«The aggregation of multiple investment decisions that do not take adequate account of sustainability-related risks has the potential to create systemic risks that threaten financial stability. The European Central Bank (ECB) and international organisations, such as the Financial Stability Board, have drawn attention to those systemic risks, in particular as regards climate. Investors are also less able to channel financial resources to undertakings and economic activities that address and do not exacerbate social and environmental problems, which undermines the objectives of the Green Deal, the Action Plan on Financing Sustainable Growth and the Paris Agreement.»

Utvalget bemerker at Finanstilsynet i Norge er tillagt et samlet ansvar for å bidra til finansiell stabilitet og velfungerende kapitalmarkeder. Virkemidlene er tilsyn, overvåking og kontroll, forvaltning, regelverksutvikling samt informasjon og kommunikasjon.<sup>12</sup> Etter utvalgets syn vil det være uheldig å fravike modellen med et samlet tilsyn med aktørene som har oppgaver i finansmarkedene. Dette tilsier at Finanstilsynet *både* får ansvaret for tilsynet med markedsaktørenes bærekraftsrapportering *og* de som skal attestere bærekraftsrapporteringen, slik Finanstilsynet i dag har ansvaret for tilsyn med markedsaktørenes finansielle rapportering og revisorene som reviderer årsregnskapet. Etter utvalgets syn vil et samlet tilsyn fra Finanstil-

synet vil være den løsningen som best ivaretar tilliten til attestert bærekraftsrapportering. Utvalget mener derfor at alternative tilbydere av attestasjonstjenester skal underlegges Finanstilsynets tilsyn.

#### 6.2.4.2 Forslag til nærmere regler om organisering av tilsynet

Utvalget bemerker at tilsynet som føres av Finanstilsynet og Norsk akkreditering er basert på ulike rettsgrunnlag og med ulike virkemidler for å følge opp svakheter som avdekkes. Finanstilsynet fører tilsyn på grunnlag av finanstilsynsloven og styringssignaler i tildelingsbrev mv. fra Finansdepartementet. Norsk akkreditering gir akkreditering og utfører bedømminger på grunnlag av EØS-vareloven og akkrediteringsforordningen, og styringssignaler i tildelingsbrev mv. fra Nærings- og fiskeridepartementet. Begge tilsynene skal sikre at foretakene overholder de lover og standarder som gjelder for virksomhetene. En grunnleggende forskjell er imidlertid at en akkreditering tar utgangspunkt i samsvar med en akkrediteringsstandard, mens Finanstilsynets tilsyn base- res direkte på de lover og regler som gjelder for virksomheten. Virkemiddelapparatet har noen likhetstrekk, men også klare forskjeller. Suspensjon eller tilbakekall av godkjenning eller akkreditering er virkemidler som både Finanstilsynet og Norsk akkreditering har til rådighet, men praktiseringen av reglene er ikke sammenfallende. Norsk akkreditering praktiserer hovedsakelig hel eller delvis suspensjon av akkrediteringen inntil påpekte forhold er rettet. Finanstilsynet benytter sjelden suspensjon, men trekker tilbake godkjenningen dersom det foreligger nærmere angitte omstendigheter som innebærer at revisor eller revisjonsselskapet må anses uskikket til å utføre sine oppgaver. Finanstilsynet har mulighet til å ilegge et bredt spekter av administrative tiltak og sanksjoner som Norsk akkreditering ikke har. Klageordningene er ulike. Klager på Finanstilsynets vedtak etter revisorloven avgjøres av en klagenemnd.<sup>13</sup> Klager på Norsk akkrediterings vedtak avgjøres av Norsk akkreditering etter vurdering i en egen klagenemnd.

En løsning der Finanstilsynet fører tilsyn med hjemmel i Finanstilsynsloven og revisorloven, mens Norsk akkreditering fører tilsyn etter akkrediteringsforordningen artikkel 5, krever tilpasning

<sup>12</sup> Se blant annet Hovedinstruks for Finanstilsynet fastsatt av Finansdepartementet 10. desember 2020 og finanstilsynsloven § 3.

<sup>13</sup> Se (lenke per mai 2023): [www.regjeringen.no/no/dep/fin/org/styrer-rad-og-utvalg-oppnevnt-av-finansdepartementet2/klagenemnd-for-revisor-og-regnskapsforersaker/](http://www.regjeringen.no/no/dep/fin/org/styrer-rad-og-utvalg-oppnevnt-av-finansdepartementet2/klagenemnd-for-revisor-og-regnskapsforersaker/)

ger som ikke er nødvendig for andre foretak under Finanstilsynets tilsyn. Utvalget har lagt vekt på å foreslå løsninger som bidrar til klare ansvarsforhold, legger til rette for å unngå dobbeltarbeid, så langt som mulig unngår dobbel oppbygning av kompetanse med tilhørende kostnader. Når det gjelder det siste, bemerker utvalget at direktivets krav om akkreditering uansett hva slags organisering som velges, medfører at det vil påløpe noen ekstra kostnader, fordi kompetanse må finnes både i Finanstilsynet og hos Norsk akkreditering. Utvalget viser til at tillatelse og tilsynet med revisorenes virksomhet, herunder attestasjon av bærekraftsrapporteringen, uansett skal utføres av Finanstilsynet, mens akkreditering og tilsyn rettet inn mot oppfølging av akkrediteringen må utføres av Norsk akkreditering.

Utvalget bemerker at en løsning der Finanstilsynet automatisk registrerer en IASP på grunnlag av utført akkreditering neppe innebærer nevneverdige ekstrakostnader knyttet til selve registreringen. Et løpende tilsyn med IASP-er hos Finanstilsynet, på samme måte som for revisorene, legger til rette for en enhetlig praktisering av regelverket som vil gjelde for alle aktører som attesterer bærekraftsrapportering. Samtidig kan kompetanse som dels allerede finnes og dels uansett må bygges opp i Finanstilsynet, benyttes. Behovet for dobbel kompetanseoppbygning til tilsynsoppgaven, vil dermed kunne reduseres og den samlede ressursbruken vil kunne begrenses. Utvalget bemerker videre at Finanstilsynet og Norsk akkreditering vil kunne inngå tilsynssamarbeid for å begrense egen ressursbruk og ressursbruken i de foretakene som er omfattet av tilsynet. Utgangspunktet bør være at det samlede kontrollnivået blir om lag det samme for en IASP og et revisjonsforetak. Det vil være et ansvar for Finanstilsynet og Norsk akkreditering å se til at de samfunnsøkonomiske kostnadene og kostnadene for de alternative tilbyderne av attestasjonstjenester, ikke blir unødvendig mye høyere enn for tilsynet med revisjonsforetakene. Finanstilsynet driver et risikobasert tilsyn, mens Norsk akkrediterings oppfølging av sine akkrediterte virksomheter må følge kravene i ISO/IEC 17011:2017. Utvalget legger til grunn at Finanstilsynet og Norsk akkreditering vil kunne benytte informasjon fra den andres aktiviteter i sitt arbeid, der dette er hensiktsmessig. Utvalget foreslår samtidig en bestemmelse om at Finanstilsynet og Norsk akkreditering uten hinder av taushetsplikt kan utveksle opplysninger som er relevante for akkreditering og tilsyn med alternative tilbydere av attestasjonstjenester, samt for tilsyn med

statsautoriserte revisorer og autoriserte bærekraftsattestanter, se forslag til ny revisorloven § 9a-16.

Løsningen innebærer at Finanstilsynet vil kunne treffe vedtak om administrative tiltak og sanksjoner for både revisorer som attesterer bærekraftsrapportering og IASP-er, herunder nedlegge forbud mot å ha ledelsesfunksjon, nedlegge forbud mot at en person undertegner attestasjonen av bærekraftsrapportering, samt illegge overtredelsesgebyr ved overtredelse av nærmere angitte bestemmelser i loven, se omtale i kapittel 6.1 og forslag til regler i kapittel 5.11 hvor utvalget fremmer forslag til nødvendige endringer i tilsyns- og sanksjonsbestemmelsene i revisorloven for både revisorer og IASP-er. Dette er kompetanse som tilsynsmyndigheten etter CSRD *skal* ha, jf. kravet om likeverdige tilsynsvirkemidler og sanksjoner. Norsk akkreditering har i dag ikke slike virkemidler til rådighet. Dersom hele tilsynsoppgaven med IASP-er legges til Norsk akkreditering, må Norsk akkreditering få egne, tilsvarende sanksjonshjemler. Sanksjonering er en krevende oppgave som stiller særlige krav til tilsynsmyndighetens kompetanse. Å bygge opp slik kompetanse for samme formål i to tilsynsorganer synes lite hensiktsmessig. I tillegg kommer at det vil by på utfordringer knyttet til lik praktisering av reglene. En løsning der det løpende tilsynet med både revisjonsforetak og IASP-er føres av Finanstilsynet, legger til rette for enhetlig praktisering av reglene både på dette området og på tvers av konsesjonsområdene i finansmarkedet, samtidig som Norsk akkreditering ikke har behov for å opparbeide sanksjonskompetanse, med tilhørende ekstra ressursbruk.

En grunnleggende forutsetning for at Finanstilsynet skal kunne føre et effektivt tilsyn med aktørene som har tillatelse til å yte tjenester i finansmarkedet, er at Finanstilsynet har hjemmel til å stoppe aktører som utviser atferd som skader markedet. Finanstilsynet bør derfor kunne avregistrere en IASP som grovt overtrer sine plikter, og på den måten effektivt hindre foretaket fra å drive videre. En IASP som blir avregistrert av Finanstilsynet, vil ikke lenger ha lovlig adgang til å utføre oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering. Utvalget foreslår en regel om at Norsk akkreditering automatisk må å trekke akkrediteringen til en IASP som avregistreres. Avregistrering hos Finanstilsynet vil dermed være en omstendighet som innebærer at IASP-en ikke lenger er kompetent til å attestere bærekraftsrapportering, jf. akkrediteringsforordningen artikkel 5 nr. 4. En IASP som mister sin akkreditering, må

også automatisk avregistreres hos Finanstilsynet. Denne løsningen legger også til rette for et ryddig klagesystem, hvor klager med grunnlag i vedtak om avregistrering hos Finanstilsynet vil behandles i klageorganet for Finanstilsynets vedtak, mens klager på vedtak om å trekke tilbake akkreditering behandles av Norsk akkreditering.

Finanstilsynets tilsyn og periodiske kvalitetskontroll med statsautoriserte revisorer og revisjonsselskaper er hjemlet i finanstilsynsloven § 1 første ledd nr. 17 og revisorloven § 13-1. Utvalget foreslår tilsvarende hjemler for autoriserte bærekraftsattestanter og alternative tilbydere av attestasjonstjenester (IASP-er) i finanstilsynsloven § 1 første ledd nytt nr. 19 og revisorloven ny § 9a-14. Utvalget viser videre til forslaget til revisorloven ny § 9a-1 hvor første ledd gir regler om akkreditering av IASP hos Norsk akkreditering og annet ledd gir regler om registrering av IASP hos Finanstilsynet, samt ny § 6-6 som gir regler om opplysninger Finanstilsynet skal registrere. Hvis en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester blir avregistrert eller suspendert i medhold av § 14-2a, skal akkrediteringen etter forslaget til § 9a-1 trekkes tilbake eller suspenderes på samme måte.

Utvalget foreslår en ny bestemmelse i § 14-2a som fastsetter at Finanstilsynet kan avregistrere en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester hvis foretaket mister sin akkreditering eller må anses uskikket, fordi foretaket har overtrådt sine plikter etter gjeldende lovkrav og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove. Etter bestemmelsen vil Finanstilsynet også kunne suspendere registreringen hvis en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester er siktet for et forhold som kan medføre avregistrering, inntil straffesaken er avsluttet. Bestemmelsen svarer til revisorloven § 14-2 som gjelder tilbakekall av tillatelsen til et revisjonsforetak.

Tilsyn med IASP-er som er etablert i en annen EØS-stat og som ønsker å utføre attestasjon av bærekraftsrapportering her i landet, er omtalt i kapittel 6.2.6 om adgang for IASP-er etablert i andre EØS-stater til å drive virksomhet i Norge.

## **6.2.5 Forslag til regler for alternative tilbydere av attestasjonstjenester**

### *6.2.5.1 Hva innebærer kravet om likeverdig regulering for revisjonsforetak og alternative tilbydere av attestasjonstjenester*

Som nevnt i kapittel 6.2.1 stiller CSRD krav om at reguleringen av revisjonsforetak og alternative til-

bydere av attestasjonstjenester skal være likeverdig. Kravet om likeverdig regulering innebærer etter utvalgets forståelse at reguleringen av alternativ tilbyder av attestasjonstjenester skal være mest mulig lik den som gjelder revisorer, men at det kan gjøres nødvendige tilpasninger som er egnet til å oppnå samme forsvarlige nivå. Kravene som stilles skal være avgrenset til det som er nødvendig for attestasjon av bærekraftsrapportering. Krav til revisorer som kun er relevante for finansiell revisjon, omfattes ikke.

For å ivareta direktivkravene og hensynet til at bærekraftsrapporteringen skal nyte samme grad av tillit uavhengig av hvem som attesterer bærekraftsrapporteringen, foreslår utvalget som utgangspunkt at kravene som er foreslått for attestasjon av bærekraftsrapportering i revisorloven kapittel 7 om organisasjon og kvalitetsstyring, kapittel 8 om uavhengighet, kapittel 9 om revisors plikter ved attestasjon av bærekraftsrapportering, kapittel 10 om taushetsplikt og opplysningsplikt, kapittel 11 om erstatningsansvar, kapittel 13 om kvalitetskontroll og kapittel 14 om administrative tiltak, overtredelsesgebyr og straff, også skal gjelde for alternative tilbydere av attestasjonstjenester. Utvalget foreslår videre likeverdige krav til utdanning, praktisk opplæring og skikkethet for godkjenning av andre personer enn statsautoriserte revisorer som skal kunne utpekes som ansvarlige for oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering hos alternative tilbydere av attestasjonstjenester (autorisert bærekraftsattestant). Nedenfor behandles de enkelte elementene i forslaget nærmere. For så vidt gjelder reglene om tilsyn og sanksjoner viser utvalget til kapittel 5.11 om administrative tiltak, overtredelsesgebyr og straff, og kapittel 6.2.4 om tilsyn med alternative tilbydere av attestasjonstjenester.

### *6.2.5.2 Utdanning, praktisk opplæring og skikkethet for IASP-er*

Etter CSRD skal det stilles likeverdige krav til utdanning, praktisk opplæring og etterutdanning for IASP-er som for revisjonsforetak så langt det er relevant for attestasjon av bærekraftsrapportering, jf. regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 4 første ledd bokstav a. Den som skal utpekes som ansvarlig for oppdrag om bærekraftsrapportering i et revisjonsforetak, må være godkjent revisor med tilleggsgodkjenning som bærekraftsrevisor, jf. revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 1 nytt annet ledd, artikkel 2 nytt nr. 16a, de endrede kravene til godkjenning, utdanning, praktisk opplæring og eksamen i artikkel 6 til 12, samt kravene til etter-

utdanning i artikkel 13. Disse kravene må, så langt de er relevante for attestasjon av bærekraftsrapportering, dekkes på en likeverdig måte for dem som skal ha ansvar for oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering i en IASP.

Det vil etter utvalgets vurdering kunne stilles krav om at en IASP, på samme måte som et revisjonsselskap, må utpeke en godkjent bærekraftsrevisor som oppdragsansvarlig. Et krav om at også en IASP må utpeke en godkjent bærekraftsrevisor, vil sikre at kvalifikasjonskravene til den oppdragsansvarlige i IASP-er, er de samme som i revisjonsforetak. Etter utvalgets vurdering vil det være fullt mulig for en IASP å rekruttere bærekraftsrevisorer for å fylle denne rollen.

Som nevnt over åpner imidlertid CSRD for at kvalifikasjonskravene til en oppdragsansvarlig i en IASP kan avgrenses til det som er nødvendig for å attestere bærekraftsrapportering. Det kan dermed legges til rette for at det innføres en ordning for godkjenning av andre kvalifiserte personer som skal kunne utpekes som oppdragsansvarlig i en IASP. Utvalget legger opp til å benytte denne muligheten, og foreslår at det innføres en egen ordning for godkjenning av personer som skal kunne være oppdragsansvarlige i en IASP, jf. utvalgets forslag til revisorloven ny § 9a-2 om *autoriserte bærekraftsattestanter*. Utvalget bemerker at noe av formålet med å åpne opp for IASP-er er å legge til rette for å bringe inn alternative kompetansemiljøer. Samtidig er det viktig at det stilles krav om tilstrekkelig *revisjonskompetanse* til å kunne utføre attestasjonsoppdraget på en faglig forsvarlig måte i samsvar med lovkravene. Godkjenning må, på samme måte som for revisorene, gis på grunnlag av krav til utdanning, praktisk opplæring og skikkethet. Kravene som stilles må være likeverdige med kravene som gjelder for bærekraftsrevisorer, så langt det er relevant for attestasjon av bærekraftsrapportering.

Utvalget legger til grunn at kravet om likeverdig kompetanse innebærer at det må kreves *utdanning på mastergradsnivå* for bærekraftsattestantene. Et alternativ til å kreve en mastergrad, er å stille krav som angir nødvendig grunnutdanning og nærmere beskriver fagområder som må dekkes med et visst antall studiepoeng på mastergradsnivå. Ulemper med dette alternativet er imidlertid at løsningen innebærer kompliserte regler, at det kan bli vanskelig for en søker å vite på forhånd om utdanningen vil bli godkjent og at det vil være ressurskrevende for forvaltningen å prøve utdanningskravene, se også drøftelsen i kapittel 5.6.3.2. Utvalget går ikke inn for en slik løsning.

Utvalget bemerker at det vil være stor grad av overlapp mellom kravene som bør stilles til en attestasjonsutdanning for bærekraftsrapportering og for en revisorutdanning. Det bemerkes at også bærekraftsattestanter vil ha behov for revisjonsfaglig kompetanse og regnskapsforståelse. Utvalget viser til omtalen av kravene som bør stilles til en bærekraftsrevisor i kapittel 5.6.3.1, som også vil gjøre seg gjeldende for bærekraftsattestantene.

Mastergraden i regnskap og revisjon, som er omtalt i kapittel 5.6.3.2, er pr. i dag den eneste samlede mastergraden i Norge som dekker det teoretiske kunnskapsbehovet som kreves for å ha ansvar for oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering. Etter utvalgets forslag skal denne mastergraden kunne gi grunnlag for godkjenning også som autorisert bærekraftsattestant. For å legge til rette for godkjenning av eventuelle nye tilbud om utdanning som sikrer kravene til nødvendig kunnskap for autoriserte bærekraftsattestanter, foreslår utvalget at det gis en forskriftshjemmel til departementet. Det vises til utvalgets forslag til revisorloven ny § 9a-3 første ledd bokstav b. Et alternativ er at det etableres en egen mastergrad som i større grad enn mastergraden i regnskap og revisjon er innrettet mot emner som er relevante for attestasjon av bærekraftsrapportering.

Vilkårene for opptak på studiet og reglene for godkjenning av studiepoeng fra andre mastergrader, har betydning for muligheten for personer med ulik utdanningsbakgrunn til å fullføre en mastergrad i regnskap og revisjon. Per i dag er det i første rekke økonomisk og juridisk utdanning som gir grunnlag for opptak på studiet. En bedriftsøkonomisk mastergrad gir best mulighet for godkjenning av studiepoeng. Både opptakskrav og godkjenning av studiepoeng fra annen relevant utdanning er gjenstand for kontinuerlig vurdering hos utdanningsinstitusjonene. Utvalget antar at utdanningsinstitusjonene vil vurdere opptakskrav og reglene om godkjenning av studiepoeng i lys av at bærekraftsemnene innlemmes i utdanningen, og at utdanningen skal være godt egnet også for bærekraftsattestantene.

En IASP vil ikke ha anledning til å påta seg oppdrag om revisjon av årsregnskap, og det vil derfor ikke være mulig for medarbeiderne å opparbeide seg all nødvendig praksis for å få revisorgodkjenning hos en IASP. En medarbeider i en IASP som oppfyller ovennevnte utdanningskrav, bør etter utvalgets syn kunne opparbeide seg all nødvendig praksis for å få godkjenning som autorisert bærekraftsattestant, hos IASP-en. Det bør

derfor legges til rette for en egen godkjenningsordning for bærekraftsattestanter.

Behov for tilstrekkelig mengdetrening tilsier at et praksiskrav for bærekraftsattestanter i IASP-er, på samme måte som for revisorer, settes til tre års praktisk opplæring. På den annen side skal den praktiske opplæringen til en bærekraftsrevisor både dekke finansiell revisjon og attestasjon av bærekraftsrapportering eller andre bærekraftsrelaterte tjenester, mens den praktiske opplæringen til en bærekraftsattestant i en IASP kun må dekke det siste. Utvalget har derfor kommet til at et krav til praktisk opplæring for bærekraftsattestanter i en IASP kan settes til to år. Det vises til utvalgets forslag til revisorloven ny § 9a-4.

Utvalget mener at det bør fastsettes tilsvarende vilkår om skikkethet for bærekraftsattestanter i en IASP som for bærekraftsrevisorer, jf. revisorloven § 3-4. Vilkår om skikkethet skal sikre et grunnlag for å avslå søknader om godkjenning fra personer som har de nødvendige kvalifikasjonene, men som av andre grunner ikke er egnet til å ha ansvar for oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering.

Etter forslaget til revisorloven ny § 9a-5 skal godkjenning som autorisert bærekraftsattestant ikke gis til person som ikke er myndig, ikke er i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller, eller er dømt for straffbart forhold som gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan utøve attestasjonsvirksomhet på en forsvarlig måte. Godkjenning skal heller ikke gis til person som har utvist en atferd som gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan utøve attestasjonsvirksomhet på en forsvarlig måte. Det skal særlig tas hensyn til om atferden har medført tilbakekall av en offentlig godkjenning eller tilsynsmessige reaksjoner, bestått i regelbrudd som er konstatert ved bedømmingen av en akkreditering, forvaltningsvedtak eller rettsavgjørelse, eller har gitt grunnlag for at vedkommende er ilagt konkurskarantene eller annet virksomhetsforbud. Søker skal legge frem ordinær politiattest etter politiregisterloven § 40.

På samme måte som for revisorene, legger utvalget til grunn at Finanstilsynet skal ha oppgaven med å godkjenne autoriserte bærekraftsattestanter. Et alternativ kunne være å legge oppgaven til Norsk akkreditering. Norsk akkreditering har opplyst at de i dag ikke gir godkjenning til enkeltpersoner, og at oppgaven ikke passer godt sammen med deres øvrige virksomhet. Ettersom kravene til godkjenning for revisorer og bærekraftsattestanter i hovedsak er sammenfallende, tilsier både hensynet til lik praktisering av

regelverket, effektivitetshensyn og økonomiske hensyn at Finanstilsynet utfører oppgaven.

For å gjennomføre regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 4 tredje til femte ledd, anser utvalget at det er nødvendig å innføre en overgangsordning som åpner for at erfarne bærekraftsattestanter kan få godkjenning som autorisert bærekraftsattestant, uten å oppfylle kravene til utdanning og praktisk opplæring. Nødvendig kunnskap om bærekraftsrapportering og attestasjon av bærekraftsrapportering skal i stedet sikres gjennom krav til etterutdanning. Overgangsordningen skal gjelde for IASP-er som er akkreditert før 1. januar 2024 eller som på dette tidspunktet er i ferd med å gjennomgå akkrediteringsprosessen og blir akkreditert innen 1. januar 2026. Det må også innføres en overgangsordning for revisorer som er godkjent før 1. januar 2024 eller blir godkjent innen 1. januar 2026, se revisjonsdirektivet ny artikkel 14a og omtalen i kapittel 5.6.3.3.

I motsetning til overgangsordningen for revisorer, kan ikke overgangsordningen for godkjenning som bærekraftsattestant baseres på at attestanten har en offentlig godkjenning. Utvalget foreslår i revisorloven ny § 9a-3 femte ledd, at godkjenning som autorisert bærekraftsattestant etter overgangsordningen skal kunne gis til personer som har erfaring som ansvarlig for oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering eller tilsvarende rapportering om bærekraftsforhold, og er utpekt til å ha ansvar for oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering i en søknad om IASP-akkreditering som er levert før 1. januar 2024 og innvilget før 1. januar 2026. Utvalget foreslår at nærmere krav til etterutdanning gis i forskrift, og har foreslått regler om dette i revisorforskriften ny § 1a-2. Utvalget mener at det i kravet til etterutdanning må tas hensyn til at de aktuelle søkerne ikke har revisorutdanning eller revisjonspraksis. Utvalget foreslår et grunnkrav om 80 timer relevant etterutdanning som til sammen forsvarlig dekker fagtemaene som er nevnt i revisjonsdirektivet artikkel 8 nr. 1 og 2, så langt det er relevant for attestasjon av bærekraftsrapportering (se kapittel 5.6.2.2). I tillegg foreslår utvalget, på samme måte som for godkjente revisorer, et krav om minst 40 timer etterutdanning som dekker fagtemaene som er nevnt i revisjonsdirektivet artikkel 8 nytt nr. 3. Det vil si bærekraftsrapportering, bærekraftsanalyse, prosesser for foretaks-gjennomgang av bærekraftsforhold (due diligence-prosesser) og lovkrav og standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering.

Det foreslås en bestemmelse om registrering av autoriserte bærekraftsattestanter i Revisorre-

gisteret i revisorloven ny § 6-5. Bestemmelsen tilsvarende reglene om registrering av statsautoriserte revisorer.

#### 6.2.5.3 *Krav til etterutdanning for IASP-er*

Etter CSRD skal det stilles likeverdige krav til etterutdanning for IASP-er, så langt det er relevant for attestasjon av bærekraftsrapportering, jf. regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 4 bokstav b. Krav til etterutdanning for godkjente revisorer er gitt i revisjonsdirektivet artikkel 13. For å gjennomføre direktivkravet og sikre forsvarlig faglig oppdatering for bærekraftsattestanter i IASP-er, foreslår utvalget en ny § 9a-7 i revisorloven om at en autorisert bærekraftsattestant skal ha minst 120 timer etterutdanning i løpet av hver treårsperiode. Timetallet er det samme som gjelder for statsautoriserte revisorer. Utvalget foreslår at etterutdanningen minst bør dekke fagområdene revisjon og attestasjon av bærekraftsrapportering, bærekraftsrapportering og finansregnskap.

Utvalget foreslår at reglene om etterutdanning for autoriserte bærekraftsattestanter i ny § 9a-7 skal bygges på samme måte som etterutdanningskravet for revisorer i revisorloven § 5-1. Etterutdanningen skal være innenfor fagkretsen til en mastergrad i regnskap og revisjon. Det skilles mellom strukturert opplæring (kurs og annen organisert undervisning) og annen etterutdanning. Det foreslås regler om frister for gjennomføring og dokumentasjon i samsvar med § 5-1.

#### 6.2.5.4 *Kvalitetsstyring, klientregister og registrering av overtredelser og klager*

For å gjennomføre CSRD, må det fastsettes likeverdige krav om kvalitetsstyring, jf. regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 4 første ledd bokstav c. Tilsvarende krav for revisorer er gitt i revisjonsdirektivet ny artikkel 25b, jf. artikkel 24a. Utvalget viser til forslaget i kapittel 5.6 om at reglene om kvalitetsstyring i revisorloven § 7-1 også skal gjelde ved attestasjon av bærekraftsrapportering. Disse reglene utfylles av internasjonale profesjonsstandarder for kvalitetsstyring. Det er fastsatt nye internasjonale profesjonsstandarder for kvalitetsstyring (tidligere omtalt som intern kvalitetskontroll) som er, ISQM 1 «Kvalitetsstyring for revisjonsforetak som utfører revisjon eller forenklet revisorkontroll av regnskaper, eller andre attestasjonsoppdrag eller beslektede tjenester» og ISQM 2 «Oppdragskontroll». Det er langvarig tilsynspraksis for at revisjonsforetak må følge disse standardene for å være i samsvar med revisorlo-

ven § 7-1 om kvalitetsstyring og § 9-4 tredje ledd om god revisjonsskikk. Se også Ot.prp. nr. 78 (2008–2009) kapittel 16.1 (merknadene til tidligere revisorlov § 5b-1):

«At det etableres og gjennomføres intern kvalitetskontroll er vesentlig for å sikre jevn og god kvalitet på revisjonsoppdragene. Bestemmelsen er forutsatt å skulle støtte opp under den bransjefastsatte standarden om intern kvalitetskontroll. Nevnte standard vil være av vesentlig betydning for vurderingen av om kvaliteten til systemet kan anses for å være 'forsvarlig' i bestemmelsens forstand.»

Utvalget foreslår at de samme reglene og standardene skal gjelde for alternative tilbydere av attestasjonstjenester. For en IASP vil disse lovbestemmelsene og kvalitetsstandardene utfylle de kravene til styringssystem, struktur og ressurser mv. som følger av akkrediteringsstandardene som IASP-en har blitt akkreditert etter, se kapittel 6.2.2. Det vises til forslaget til revisorloven ny § 9a-8 første ledd.

Det er videre nødvendig å fastsette krav om klientregister og registrering av overtredelser og klager, jf. regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 4 første ledd bokstav g. Tilsvarende krav for revisorer er gitt i revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 3 og endret nr. 4. Det vises til utvalgets forslag til endringer i § 7-2 om klientregister og § 7-3 om registrering av overtredelser og klager, som er omtalt i kapittel 5.6. Utvalget foreslår at samme regler skal gjelde for alternative tilbydere av attestasjonstjenester. Det vises til forslaget til revisorloven ny § 9a-8 annet og tredje ledd.

#### 6.2.5.5 *Uavhengighet, taushetsplikt og rapportering av uregelmessigheter*

For å gjennomføre CSRD, må det fastsettes likeverdige krav om uavhengighet, jf. regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 4 første ledd bokstav d. Tilsvarende krav for revisorer er gitt i revisjonsdirektivet ny artikkel 25b, jf. artikkel 22, 22a, 22b og 24, samt endret artikkel 25 og ny artikkel 25c. Det vises til utvalgets forslag til uavhengighetsregler for revisorer som attesterer bærekraftsrapportering i revisorloven ny § 8-1 a. Etter bestemmelsen gjelder uavhengighetsreglene i kapittel 8 tilsvarende ved attestasjon av bærekraftsrapportering. Det vises videre til ny § 12-4 a om forbud mot å yte andre tjenester enn revisjon hvis revisor attesterer bærekraftsrapporteringen til et foretak av allmenn interesse. Det vises til omtalen av forsla-

gene til uavhengighetsregler i kapittel 5.4. Utvalget foreslår at uavhengighetsreglene som gjelder for revisorer ved attestasjon av bærekraftsrapportering, også skal gjelde for alternative tilbydere av attestasjonstjenester. Det vises til forslaget til revisorloven § 9a-9 og endringen av definisjonen av nettverk i § 1-2 femte ledd.

For å gjennomføre CSRD, må det også fastsettes likeverdige krav til taushetsplikt, jf. regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 4 første ledd bokstav d. Tilsvarende krav for revisorer er gitt i revisjonsdirektivet ny artikkel 25b, jf. artikkel 24a. Regler om revisors taushetsplikt er fastsatt i revisorloven § 10-1. Utvalget foreslår at § 10-1 om revisors taushetsplikt skal gjelde på samme måte for en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester, for så vidt gjelder opplysninger som mottas i forbindelse med oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering. Fordi behovet for opplysninger er det samme som når en revisor attesterer bærekraftsrapporteringen, mener utvalget at opplysningspliktene i revisorloven § 10-2 bør gjelde når pliktig bærekraftsrapportering attesteres av en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester, se kapittel 5.4.3.2. Det vises til forslaget til revisorloven ny § 9a-11.

For å gjennomføre CSRD, må det også fastsettes likeverdige krav om rapportering av uregelmessigheter for en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester som attesterer bærekraftsrapporteringen til et foretak av allmenn interesse, jf. regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 4 første ledd bokstav h. Tilsvarende krav for revisorer er fastsatt i revisjonsdirektivet ny artikkel 25d, jf. revisjonsforordningen artikkel 7. Utvalget foreslår at reglene skal gjelde på samme måte for alternative tilbydere av attestasjonstjenester. Det vises til utvalgets forslag til gjennomføring av denne bestemmelsen i revisorloven ny § 12-4 b og omtalen i kapittel 5.5.

#### 6.2.5.6 Oppdragsutførelsen

Det vises til utvalgets forslag til regler om revisors utførelse av oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering i revisorloven kapittel 9. Utvalget går i hovedsak inn for at alle bestemmelsene om revisors plikter ved utførelsen av oppdrag om revisjon av årsregnskap, skal gjelde tilsvarende ved oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering. Forslagene gjennomfører bestemmelsene i revisjonsdirektivet om utførelsen av oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering, På noen punkter går forslaget lenger enn minstekravene i

revisjonsdirektivet. Det vises til omtalen i kapittel 5.3.

For å gjennomføre CSRD mener utvalget at det må fastsettes likeverdige krav til oppdragsutførelsen for alternative tilbydere av attestasjonstjenester. Reglene om rollen som allmennhetens tillitsperson, integritet, objektivitet og aktsomhet, aksept og fortsettelse av oppdrag, oppdragsansvarlig, god skikk og anvendelse av standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering og oppdragsdokumentasjon, jf. regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 4 første og annet ledd, bør følgelig gjøres gjeldende. I revisjonsdirektivet er det fastsatt tilsvarende krav for revisorer om rollen som allmennhetens tillitsperson, integritet, objektivitet, aktsomhet og profesjonell skepsis i ny artikkel 25b, jf. artikkel 21, aksept og fortsettelse av oppdrag i ny artikkel 25b, jf. artikkel 22b, standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering i ny artikkel 26a, ansvarlig for oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering i artikkel 24b endret nr. 1 og nytt nr. 2a og oppdragsdokumentasjon i artikkel 24b nytt nr. 5a. I tillegg til minstekravene i direktivet, foreslår utvalget i kapittel 5.3 regler om plikt til 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, revisors plikter og god revisjonsskikk ved utførelse av oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering, om kommunikasjon med styret og om rett og plikt til å trekke seg fra et oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering. Utvalget går inn for at reglene skal gjelde på samme måte når oppdraget utføres av en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester.

Utvalget foreslår at bestemmelsene i revisorloven kapittel 9 som gjelder ved attestasjon av bærekraftsrapportering, også skal gjelde for alternative tilbydere av attestasjonstjenester og autoriserte bærekraftsattestanter. Se utvalgets forslag til revisorloven § 9a-10 annet ledd.

For å gjennomføre kravene til likeverdige regler, mener utvalget det er behov for å presisere enkelte krav til utpeking av oppdragsansvarlig hos alternative tilbydere av attestasjonstjenester, jf. regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 4 første ledd bokstav g. Tilsvarende krav for revisorer er gitt i revisjonsdirektivet artikkel 24b endret nr. 1. Utvalget foreslår å presisere at en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester for hvert oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering, skal utpeke én autorisert bærekraftsattestant eller bærekraftsrevisor som oppdragsansvarlig, se forslaget til revisorloven ny § 9a-10 tredje ledd.

#### 6.2.5.7 Valg og avsetting av IASP-er

Etter regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 4 første ledd (e) skal det gjelde likeverdige krav til valg og avsetting av en IASP som for et revisjonsforetak, jf. revisjonsdirektivet artikkel 37 og 38. Utvalget foreslår at de samme reglene skal gjelde for valg av alternative tilbydere av attestasjonstjenester til å attestere bærekraftsrapporteringen, godkjenning av godtgjørelsen, opphør av attestasjonsoppdraget og deltakelse i generalforsamlingen eller tilsvarende foretaksorgan, som for revisor som er valgt til å revidere årsregnskapet. Det vises til forslaget til endringer i aksjeloven § 7-1, allmennaksjeloven § 7-1 og finansforetaksloven § 8-17.

Det forslås videre en endring i revisorloven § 2-3 om at forbudet mot begrensninger i det frie revisorvalget skal gjelde tilsvarende for valg av en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester.

#### 6.2.5.8 Erstatningsansvar for IASP-er

Utvalget mener at erstatningsansvaret ved utførelsen av oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering skal være det samme uavhengig av om oppdraget er utført av en IASP eller et revisjonsforetak. Etter utvalgets vurdering vil det samme erstatningsansvaret som utgangspunkt følge av det alminnelige erstatningsrettslige uaktsomhetsansvaret og skadeserstatningsloven. I tillegg er det gitt særlige regler om revisors erstatningsansvar i revisorloven § 11-1. Bestemmelsen presiserer at en oppdragsansvarlig revisor plikter å erstatte skade som denne forsettlig eller uaktsomt har voldt under utførelsen av sitt oppdrag, og at et revisjonsselskap er solidarisk ansvarlig med en oppdragsansvarlig revisor som har utført oppdraget på dets vegne. Det er også gitt en egen regel om lemping av erstatningsansvaret i § 11-1 annet ledd. Utvalget mener at reglene i revisorloven § 11-1 bør gjøres gjeldende også for oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering utført i en IASP. Dette vil også ivareta kravet om likeverdig regulering i regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 4 første ledd.

Utvalget foreslår en ny § 9a-13 i revisorloven som fastsetter at revisorloven § 11-1 om revisors erstatningsansvar gjelder på samme måte ved utførelse av oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering i en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester.

#### 6.2.6 Adgang for IASP-er etablert i andre EØS-stater til å drive virksomhet i Norge

Hvis opsjonen om å åpne for IASP-er benyttes, må det innen 6. januar 2027 også åpnes for attestasjon av bærekraftsrapportering fra IASP-er etablert i andre EØS-stater, jf. regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 5. Hjemstaten der IASP-en er akkreditert er ansvarlig for tilsynet, men som vertsstat har Norge adgang etter direktivet til å føre tilsyn med oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering utført her i landet. IASP-er fra andre EØS-stater kan ikke pålegges strengere krav eller ansvar enn det som kreves for IASP-er eller revisorer etablert i Norge.

Utvalget bemerker at det finnes regler i revisorloven § 4-2 om adgang for revisjonsselskaper fra andre EØS-stater til å drive virksomhet i Norge, jf. også § 3-5 om godkjenning av personer med revisorgodkjenning fra en annen EØS-stat eller Sveits. Utvalget bemerker at det er naturlig å se hen til disse reglene ved utforming av tilsvarende regler for IASP-er. Utvalget bemerker imidlertid at det er stor usikkerhet knyttet til om og på hvilke vilkår de andre EØS-statene åpner for IASP-er. Herunder 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. Dette er forhold som kan være av betydning for utforming av regler om tilsynsmodellen.

Utvalget foreslår derfor at det ikke utformes regler nå, men foreslår en forskriftshjemmel for departementet i revisorloven ny § 9a-15 til å fastsette regler om adgang for IASP-er som er akkreditert i andre EØS-stater til å drive virksomhet i Norge.



## Kapittel 7

# Økonomiske og administrative konsekvenser

### 7.1 Forutsetninger for utvalgets vurderinger av økonomiske og administrative konsekvenser

I forbindelse med forslaget til CSRD, utarbeidet EU-kommisjonen en omfattende konsekvensutredning.<sup>1</sup> Det følger av veileder til utredningsinstruksen kapittel 2.1.1 at der det er hensiktsmessig, kan EUs utredninger benyttes, supplert med informasjon om eventuelle særskilte virkninger for Norge. Kostnadsanslagene det vises til i dette kapitlet er derfor EU-kommisjonens anslag fra konsekvensutredningen, om ikke annet er spesifisert. Etter utvalgets vurdering vil som utgangspunkt ikke de økonomiske og administrative konsekvensene av de nye reglene i Norge avvike vesentlig fra konsekvensene i resten av Europa.

Endringene som følger av CSRD, innebærer få nasjonale valg for medlemsstatene og EØS/EFTA-landene. Utvalget har i det følgende lagt vekt på å beskrive konsekvensene av utvalgets forslag om å utnytte det nasjonale handlingsrommet direktivreglene gir. Utvalget har også lagt vekt på å redegjøre for konsekvenser av endringene som følger av CSRD, som av andre årsaker kan være annerledes i Norge enn i resten av Europa, for eksempel som følge av nasjonal gjennomføring av gjeldende EØS-regler om rapportering om ikke-finansiell informasjon (NFRD) og regelverksendringer utvalget foreslår som ikke er direkte knyttet til gjennomføringen av CSRD.

<sup>1</sup> Commission Staff Working Document, Impact Assessment accompanying the document Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Regulation (EU) No 537/2014, as regards corporate sustainability reporting.

### 7.2 Overordnet om konsekvensene av forslaget

#### 7.2.1 Generelt

EU-kommisjonens overordnede formål med forslagene til regelverksendringene er å legge til rette for en mer bærekraftig økonomi, i tråd med EUs grønne giv og FNs bærekraftsmål.<sup>2</sup> Endringene skal bidra til målene gjennom å:

- forbedre allokeringen av kapital, slik at mer kapital flyter til foretak og aktiviteter som adresserer samfunns- og miljøproblemer, og færre ressurser flyter til foretak og aktiviteter som forverrer problemene,
- redusere den økonomiske risikoen ved at mange investeringsbeslutninger ikke tar tilstrekkelig hensyn til bærekraftsrelatert risiko og
- gjøre foretak mer ansvarlige for deres påvirkning på samfunnet og miljøet, og med det styrke den sosiale kontrakten mellom foretak og innbyggere.

EU-kommisjonen skal etter CSRD artikkel 6 nr. 1 utarbeide en rapport som blant annet skal inneholde en vurdering 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.

De forventede gevinstene og kostnadene ved regelverksendringene for ulike interessenter er oppsummert og illustrert i tabell 7.1.<sup>3</sup>

<sup>2</sup> EU-kommisjonens konsekvensutredning, kapittel 4.

<sup>3</sup> EU-kommisjonens konsekvensutredning, vedlegg 3.

Tabell 7.1 Konsekvenser for ulike interessenter

	Foretak som rapporterer	Investorer	Sivilsamfunnet og fagforeninger	EU og nasjonale myndigheter	Samfunnet som helhet	Nasjonale tilsyns- myndigheter
Gevinster	↑↑	↑↑	↑↑	↑↑	↑↑	↑↑
Kostnader	↑↑	↓↓	↓↓	↓	↓	↑

### 7.2.2 Konsekvenser for foretak som rapporterer

Byrdene ved det nye regelverket vil i hovedsak pålegges foretakene som underlegges de nye kravene til bærekraftsrapportering. De administrative byrdene og kostnadene knyttet til bærekraftsrapportering for foretakene samlet vil øke sammenlignet med i dag, ved at kravene til rapportering blir mer detaljerte, og at flere foretak underlegges krav om å rapportere bærekraftsinformasjon.

Regelverket vil samtidig gi gevinster for foretakene som underlegges krav til rapportering. Det vil være klarere for foretakene hvilken informasjon som skal rapporteres, enn etter gjeldende regelverk og dagens rapporteringspraksis. Antallet enkelthenvendelser til foretakene om bærekraftsinformasjon forventes også å bli redusert, noe som vil bidra til å redusere de samlede administrative byrdene for foretakene ved det nye regelverket til en viss grad. Rapporteringen vil også kunne bidra til økt bevissthet i foretakene om bærekraftsrelaterte risikoer, og gjøre dem bedre i stand til å håndtere risikoene de er eksponert for. Foretak med bærekraftsrelaterte muligheter vil kunne bli lettere å identifisere og vil kunne oppnå konkurransefordeler, blant annet i form av bedre tilgang på finansiering. Kravene til bærekraftsrapportering kan også bidra til å ansvarliggjøre foretakene og påvirke deres atferd, og med det ha en gunstig effekt på miljø og samfunn.

### 7.2.3 Konsekvenser for brukere av rapporteringen

Bærekraftsrapportering fra foretak brukes av mange ulike interessenter. *Investorer og finansforetak* trenger informasjonen for å kunne vurdere bærekraftsrelaterte risikoer og muligheter, og har i likhet med *sivilsamfunnet* behov for informasjonen for å kunne vurdere hvordan foretakets virksomhet påvirker samfunn og miljø. Bærekraftsinformasjon fra foretak, herunder informasjon om

foretaks klimagassutslipp, vil også være nyttig for *politiske beslutningstakere* og for *andre nasjonale myndigheter* som *miljømyndigheter*. Bærekraftsinformasjon fra foretak er en forutsetning for virksomheten til *tilbydere av bærekraftsdata og bærekraftsvurderinger*. *Foretak som rapporterer* er også selv brukere av bærekraftsinformasjon fra leverandører, kunder og foretak de har investert i.

Gevinstene ved det nye regelverket vil i hovedsak gå til brukerne av bærekraftsrapporteringen, som vil få bedre tilgang til pålitelig, sammenlignbar og relevant bærekraftsinformasjon. Informasjonen vil også være lettere tilgjengelig, blant annet som følge av at den skal presenteres i et digitalt format og merkes i tråd med etablerte standarder, noe som vil redusere kostnadene knyttet til innhenting og videre analyse av bærekraftsinformasjon. *Investorer og finansforetak* vil settes bedre i stand til å vurdere i hvilken grad foretak de investerer i, eller gir lån til, er utsatt for bærekraftsrelatert risiko, har forretningsmuligheter knyttet til bærekraftsforhold og hvordan foretakets virksomhet påvirker samfunn og miljø. Bedre informasjon fra foretakene vil sette *sivilsamfunnet* bedre i stand til å holde foretak ansvarlige for deres påvirkning på samfunn og miljø.

### 7.2.4 Konsekvenser for myndighetene

Bedre og mer sammenlignbar bærekraftsrapportering fra flere foretak forventes å forbedre beslutnings- og analysegrunnlaget for politiske beslutningstagere og andre nasjonale myndigheter. Regelverket medfører imidlertid administrative konsekvenser for Finanstilsynet, idet reglene innebærer nye tilsynsoppgaver knyttet til etterlevelse av rapporteringskravene og tilsynet med revisorers (og eventuelle IASP-ers) attestasjon av bærekraftsrapporteringen. Finanstilsynet vil måtte bygge opp kompetanse i forbindelse med innføringen av regelverket, herunder vil det være behov for kompetanse knyttet til de nye rapporteringskravene og rapporteringsstandardene.

De administrative konsekvensene for Finanstilsynet og Norsk akkreditering som følger av

utvalgets forslag om å åpne for at IASP-er skal kunne attestere bærekraftsrapportering, er nærmere omtalt i kapittel 7.6.4. At bærekraftsrapporteringen skal publiseres i Regnskapsregistret i et gitt digitalt format, vil medføre kostnader for Brønnøysundregistrene.

Kommunene og fylkeskommunene pålegges ingen plikter etter det nye regelverket, men vil i likhet med nasjonale myndigheter kunne få bedre informasjon om foretak som driver virksomhet i kommunen eller fylket og fra leverandører som rapporterer etter det nye regelverket.

## 7.3 Virkeområde

### 7.3.1 Konsekvenser for foretakene som rapporterer

Med endringene i CSRD utvides virkeområdet for kravene til bærekraftsrapportering etter regnskapsdirektivet betydelig, sammenlignet med kravene til redegjørelse om samfunnsansvar etter gjeldende regler regnskapsloven. Beregninger som SSB har utført for utvalget indikerer at plikten til å redegjøre om samfunnsansvar i dag omfatter om lag 300–350 norske foretak. De nye reglene vil med utvalgets forslag omfatte om lag 2 100 norske foretak. De om lag 1 800 foretakene som ikke er omfattet av plikten til å redegjøre om samfunnsansvar i dag, men som vil bli underlagt de nye rapporteringskravene, er store unoterte foretak. Endringene innebærer også at det vil være i overkant av 100 foretak som er omfattet av krav om å redegjøre om samfunnsansvar etter gjeldende regler i regnskapsloven § 3-3 c, som ikke vil bli omfattet av de nye kravene. Foretakene det gjelder er i hovedsak små og mellomstore foretak som er omfattet av årsregnskapsforskriften for banker mv. Flertallet foreslår at de nye kravene til bærekraftsrapportering kun skal pålegges foretakstypene som er omfattet av direktivkravene. Mulig nytte og kostnader ved eventuelt å utvide virkeområdet til også å gjelde regnskapspliktige foretakstyper som ikke er omfattet av direktivkravene, er nærmere omtalt i kapittel 3.2.3.3.

Foretak som faller innenfor virkeområdet for de nye kravene til bærekraftsrapportering i regnskapsdirektivet, skal også rapportere taksonomiinformasjon etter taksonomiforordningen artikkel 8. SSBs beregninger for utvalget indikerer at om lag 50 foretak er underlagt denne plikten etter gjeldende regler. Utarbeidelse av taksonimirapporteringen vil medføre økonomiske og administrative kostnader for de nye foretakene som

underlegges denne plikten. EU-kommisjonen har anslått at kostnadene for et ikke-finansielt foretak knyttet til rapportering etter taksonomiforordningen vil være i størrelsesordenen 400 000–1,4 millioner kroner (40 000–125 000 euro) det første året, og 200 000–450 000 kroner (20 000–40 000 euro) påfølgende år.<sup>4</sup> Kostnadene knyttet til rapporteringen vil variere betydelig mellom foretak, blant annet ut fra hvilken virksomhet foretaket driver og om foretaket allerede gjør vurderinger av om aktivitetene deres er bærekraftige. Kostnadene ved taksonimirapportering for foretak som ikke har aktivitet som omfattes av taksonomien, må forventes å være begrensede. For de fleste foretak som har aktivitet som kan klassifiseres som bærekraftig etter taksonomiregelverket, forventer EU-kommisjonen at gevinstene i form av gunstigere finansieringsbetingelser, vil være høyere enn kostnadene knyttet til rapporteringen. EU-kommisjonen forventer videre at særlig selskaper som har aktiviteter som oppfyller kriteriene i taksonomien, men som ikke tidligere har vært vurdert som bærekraftige av investorer (for eksempel foretak som produserer stål med relativt begrensede utslipp), vil få gevinster som følge av innføringen av regelverket. Samtidig vil selskaper som har aktivitet som tidligere har vært ansett for å være bærekraftig, men som ikke oppfyller kriteriene i taksonomien, kunne bli mindre attraktive for investorer.

Utvalget bemerker at antallet små og mellomstore noterte foretak i Norge (i underkant av 100, hvorav om lag 70 ikke er datterselskap) er relativt høyt sammenlignet med EU-landene samlet (totalt om lag 1 000 ifølge tall fra EU-kommisjonens konsekvensutredning). EU-kommisjonen peker i sin konsekvensutredning på at det er en fare for at utvidelsen av virkeområdet for reglene om bærekraftsrapportering til å gjelde noterte SMB-er, kan føre til at færre slike foretak velger å noteres på regulerte markedsplasser. I Norge har imidlertid alle noterte foretak allerede plikt til å redegjøre om samfunnsansvar, og utvalget er ikke kjent med at disse kravene har økt terskelen for notering. Idet kostnadene ved rapportering er forventet å

<sup>4</sup> Commission Staff Working Document Impact Assessment Report accompanying the document Commission Delegated Regulation (EU) .../... supplementing Regulation (EU) 2020/852 of the European Parliament and of the Council by establishing the technical screening criteria for determining the conditions under which an economic activity qualifies as contributing substantially to climate change mitigation or climate change adaptation and for determining whether that economic activity causes no significant harm to any of the other environmental objectives. SWD/2021/0152 final.

bli høyere med de nye rapporteringskravene enn etter de gjeldende reglene i regnskapsloven, vil imidlertid de nye reglene kunne medføre en endring, slik at terskelen for notering blir høyere enn i dag. Kostnadene ved bærekraftsrapportering er samtidig lave sammenlignet med de samlede kostnadene ved notering for SMB-er.<sup>5</sup> Videre vil det kunne være konsekvenser for noterte SMB-er ved å ikke å rapportere bærekraftsinformasjon, herunder redusert tilgang på kapital fra finansmarkedsaktører som er avhengige av bærekraftsinformasjon fra foretak de har investert i, for å oppfylle sine rapporteringsforpliktelser etter SFDR.

### 7.3.2 Konsekvenser for brukere av rapporteringen

Utvidelsen av virkeområdet for krav til bærekraftsrapportering vil komme brukerne av bærekraftsinformasjonen til gode ved at de får mer informasjon fra et bredere spekter av foretak. Som nevnt i kapittel 7.3.1, vil det imidlertid være foretak som er pliktige å rapportere bærekraftsinformasjon etter gjeldende regler i regnskapsloven, som ikke vil få rapporteringsplikt etter utvalgets forslag. Foretakene det gjelder er i hovedsak mindre foretak i finanssektoren, mens foretakene som får rapporteringsplikt ved gjennomføringen av CSRD er store, unoterte foretak som presumptivt har større innvirkning på bærekraftsforhold. Samlet sett antas gevinstene for de ulike brukergruppene av at disse foretakene rapporterer bærekraftsinformasjon etter nye regler, å overstige de negative konsekvensene av at mindre, unoterte finansforetak ikke lenger underlegges rapporteringsplikt etter regnskapsloven.

Videre vil utvidelsen av virkeområdet gjøre det lettere for ulike typer finansforetak å oppfylle sine forpliktelser etter annet regelverk, som SFDR. 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, se kapittel 3.2.3. Dette kan være av særlig betydning i Norge hvor få banker har betydelige eksponeringer mot foretak som er underlagt plikt om taksonomirapportering etter gjeldende regler («NFRD-foretak»).

<sup>5</sup> EU-kommisjonen anslår at kostnadene ved bærekraftsrapportering for SMB-er tilsvarer om lag 3 til 6 prosent av kostnadene ved å bli og være notert.

### 7.3.3 Konsekvenser for små og mellomstore foretak utenfor virkeområdet

For at foretak innenfor virkeområdet skal kunne rapportere i tråd med regelverket, vil de i mange tilfeller være avhengige av å innhente informasjon fra SMB-er i sin verdikjede (leverandører og kunder) som ikke selv er omfattet av regelverket. EU-kommisjonen peker i sin konsekvensutredning på at etterspørselen etter informasjon fra leverandører og kunder forventes å øke uavhengig av CSRD, som følge av omstillingen til en bærekraftig økonomi og annet nytt regelverk som taksonomien.<sup>6</sup>

EU-kommisjonen viser i sin konsekvensutredning til at det ikke har vært mulig å tallfeste de økonomiske og administrative konsekvensene for unoterte små og mellomstore foretak, blant annet på grunn av manglende statistikk over verdikjedene til store europeiske foretak. En spørreundersøkelse viser imidlertid at 43 prosent av SMB-er som er i verdikjeden til store foretak, har mottatt forespørsler om bærekraftsinformasjon fra det store foretaket. Blant mellomstore foretak er andelen 76 prosent. Til sammenligning hadde bare 14 prosent av SMB-ene mottatt slike forespørsler fra sin bankforbindelse.

En nytte-kostnadsanalyse utarbeidet i forbindelse med EFRAGs forslag til ESRS-er i november 2022, anslår at de 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.<sup>7</sup> Dette tilsvarer 0,03 prosent av omsetningen til SMB-ene.

At standardene for bærekraftsrapportering ikke skal spesifisere opplysningskrav som innebærer at CSRD-rapporterende foretak må innhente opplysninger fra små og mellomstore foretak i sin verdikjede utover det som følger av SMB-standardene, kan bidra til å redusere de økonomiske og administrative konsekvensene for unoterte SMB-er. Det er også sannsynlig at det vil bli utviklet frivillige, forenklete rapporteringsstandarder for unoterte SMB-er, som vil kunne redusere de økonomiske og administrative konsekvensene for disse foretakene ytterligere.

<sup>6</sup> EU-kommisjonens konsekvensutredning, vedlegg 4.

<sup>7</sup> Cost-benefit analysis of the first set of draft European Sustainability Reporting Standards – Final Report November 2022, Milieu Law & Policy Consulting & CEPS.

## 7.4 Overgangsregler mv.

Utvalgets forslag om å innføre rapporteringskravene i tråd med overgangsreglene i direktivet bidrar til å gi foretakene som underlegges rapporteringsplikt tid til å tilpasse seg de nye og mer omfattende kravene som følger av CSRD.

Utvalgets forslag til overgangsregler medfører samtidig at enkelte foretak som er underlagt rapporteringsplikt etter gjeldende regler i regnskapsloven, ikke vil være underlagt krav om å rapportere bærekraftsinformasjon for ett eller flere av regnskapsårene i perioden 2024–2025, se nærmere omtale i kapittel 3.2.3.3.<sup>8</sup> Forslaget bidrar til å redusere de økonomiske og administrative konsekvensene for disse foretakene, men vil også kunne redusere brukernes tilgang til bærekraftsinformasjon. Den eventuelle nytten for brukerne av at enkelte foretak pålegges å rapportere bærekraftsinformasjon etter gjeldende regler i ett eller flere av regnskapsårene i perioden 2024–2025, fremstår samtidig som begrenset. Utvalget antar at de fleste foretakene dette gjelder, uansett vil tilpasse sin rapportering i denne perioden til de kommende rapporteringsforpliktelsene på frivillig basis.

## 7.5 Rapporteringsstandarder og tilgjengeliggjøring mv.

### 7.5.1 Konsekvenser for foretakene som rapporterer

Utvidelsen av rapporteringskravene gjør at bærekraftsrapportering etter de nye reglene vil være mer ressurskrevende for foretakene enn rapportering etter gjeldende regelverk.

EU-kommisjonen har i sin konsekvensutredning anslått at de årlige kostnadene knyttet til rapportering etter europeiske rapporteringsstandarder (ESRS), i gjennomsnitt vil være i overkant av 1 millioner kroner (106 000 euro). Anslaget er basert på gjeldende rapporteringspraksis for store foretak som er underlagt reglene i NFRD. Kostnadene kan forventes å være lavere for mindre foretak. EU-kommisjonen forventer at kostnadene knyttet til rapportering etter standardene vil reduseres på sikt, blant annet som følge av at det vil bli mindre behov for enkeltforespørsler om informasjon, og fordi det vil bli enklere for foreta-

kene å innhente informasjon fra leverandører og kunder som de trenger for egen rapportering. Kostnadene ved rapporteringen for foretakene vil til en viss grad avhenge av utformingen av de europeiske rapporteringsstandardene (ESRS-ene) som EU-kommisjonen skal fastsette. Disse standardene var ikke utviklet da EU-kommisjonen utarbeidet sine kostnadsanslag, og de har ikke blitt endelig fastsatt når utvalget leverer sin utredning.

Nytte-kostnadsanalysen utarbeidet i forbindelse med EFRAGs utkast til ESRS-er anslår at kostnadene knyttet til rapportering i tråd med ESRS-ene, for de største noterte foretakene vil være en del høyere enn EU-kommisjonens anslag i forbindelse med forslaget til CSRD. Anslagene i nytte-kostnadsanalysen er basert på en spørreundersøkelse som ble besvart av 89 foretak, og det vil derfor være ikke ubetydelig usikkerhet knyttet til anslagene. Anslagene er fordelt på noterte og unoterte foretak som omfattes av NFRD (se omtale av NFRD-foretak i kapittel 3.2.1), og på noterte og unoterte foretak som ikke omfattes av NFRD, men som omfattes av CSRD gjennom å være noterte foretak og/eller store foretak, se tabell 7.2. De høye kostnadene for de noterte NFRD-foretakene forklares i nytte-kostnadsanalysen med at disse foretakene er større og mer komplekse enn de øvrige foretakene som dekkes av analysen. I nytte-kostnadsanalysen tilskrives de relativt høye engangskostnadene ved første rapportering byrden ved å utvikle og gjennomføre interne systemer for rapportering, og da særlig for foretak som ikke har erfaring med å innhente informasjonen som er nødvendig for å kunne rapportere i tråd med standardene.

Selv om etterlevelse av de utvidede rapporteringsforpliktelsene etter CSRD forventes å være byrdefullt for foretakene, vil rapportering i tråd med felleseuropeiske standarder også kunne gi besparelser ved at standardene gir mer klarhet for foretakene om hvilken informasjon som skal rapporteres. Rapportering i tråd med standardene forventes også å redusere kostnadene knyttet til enkeltforespørsler om informasjon.<sup>9</sup> Både kostnadene ved de utvidede rapporteringsforpliktelsene og besparelsene knyttet til rapportering i tråd med standardene, vil avhenge av virksomheten til

<sup>8</sup> Små og mellomstore noterte foretak kan frem til regnskapsåret 2028 likevel velge ikke å ta inn bærekraftsrapportering i årsberetningen, men må da gi en kort erklæring i årsberetningen om hvorfor.

<sup>9</sup> EU-kommisjonen viser i sin konsekvensutredning til en studie hvor det er anslått at besparelsene ved færre enkelt-henvendelser til foretakene om bærekraftsinformasjon e kan bli i størrelsesordenen 250 000–450 000 kroner (24 200–41 700 euro) per foretak per år, gitt at rapportering i tråd med standardene eliminerer behovet for slike forespørsler.

Tabell 7.2 Anslåtte administrative kostnader ved rapportering i tråd med ESRS. Kroner

	Årlige kostnader	Engangskostnader ved innføring
Noterte NFRD-foretak	3 500 000	3 500 000
Unoterte NFRD-foretak	1 500 000	1 400 000
Øvrige noterte foretak	1 800 000	1 600 000
Øvrige unoterte store foretak	400 000	400 000

Kilde: Milieu Law and Policy Consulting og CEPS

foretakene og om foretaket har enkle eller komplekse verdikjeder. At det skal utvikles forenklede rapporteringsstandarder, bidrar til at kostnadene for små og mellomstore foretak knyttet til bærekraftsrapportering begrenses.

Rapportering i samsvar med de europeiske standardene vil kunne bidra til økt bevissthet i foretakene om bærekraftsrelaterte risikoer, og bidra til å gjøre foretakene bedre i stand til å håndtere risikoene de er eksponert for. Foretak som er godt rustet til å håndtere bærekraftsrisiko, og foretak med bærekraftsrelaterte muligheter, vil kunne oppnå konkurransefordeler, herunder bedre tilgang til finansiering fordi de blir lettere å identifisere når alle foretak rapporterer etter samme rapporteringsstandarder.

Der konsernberetningen til et utenlandsk morforetak skal publiseres i det nasjonale regnskapsregisteret, kan det enkelte land etter regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 3 stille krav til publisering på eget språk, eller på et språk som er vanlig i internasjonal finans. Det kan kreves at oversettelsen blir sertifisert. Utvalgets forslag om å tillate publisering på norsk, engelsk, svensk og dansk, og ikke kreve sertifiserte oversettelser, vil bidra til å redusere kostnadene ved bærekraftsrapporteringen for foretakene det gjelder.

### 7.5.2 Konsekvenser for brukere av rapporteringen

Rapportering i tråd med felleseuropeiske standarder og i et digitalt format, vil gi brukerne lettere tilgjengelig og mer relevant og sammenlignbar bærekraftsinformasjon fra foretak. Digitalisering og merking av informasjonen vil legge til rette for mer effektiv håndtering og analyse av informasjonen, og er forventet å bidra til besparelser for brukerne.

Kravet om at bærekraftsinformasjonen skal integreres i årsberetningen er forventet å gjøre informasjonen mer tilgjengelig for brukerne, og

bidra til bedre sammenheng mellom bærekraftsinformasjonen og den finansielle informasjonen i årsregnskapet. Videre kan mer enhetlig og sammenlignbar rapportering bidra til å forbedre kvaliteten på ESG-vurderinger, og gi bedre sammenheng mellom bærekraftsrapportering og annet regelverk for bærekraftig finans, som taksonomiforordningen og SFDR.

Det enkelte land kan etter regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 3, tillate at opplysninger om kommende utvikling eller forhandlinger kan utelates på nærmere vilkår, hvis det kan være til alvorlig skade for foretaket om opplysningene kom ut. Utvalgets forslag om å benytte denne opsjonen forventes å ha begrensede økonomiske og administrative konsekvenser.

### 7.5.3 Konsekvenser for myndighetene

En forutsetning for at bærekraftsrapporteringen skal bidra til å dreie flyten av kapital mot foretak og aktiviteter som adresserer samfunns- og miljøproblemer, er at markedsaktørene kan ha tillit til rapporteringen. På samme måte som for den finansielle rapporteringen, er et betryggende tilsyn med etterlevelsen av regelverket en forutsetning for at aktørene kan ha høy grad av tillit til rapporteringen. Kontroll med bærekraftsrapportering etter reglene i CSRD med tilhørende standarder, er en ny og kompleks oppgave, som vil kreve høyt kvalifiserte medarbeidere hos Finanstilsynet. I en innføringsperiode vil endringene i regelverket i tillegg kreve økte ressurser fra Finanstilsynet til informasjonstiltak og behandling av henvendelser fra foretak som blir omfattet av kravene til bærekraftsrapportering. Finanstilsynet vil dermed ha behov for å bygge opp kompetanse. Finanstilsynet har opplyst at det medgår om lag åtte årsverk til kontroll med den finansielle rapporteringen. På bakgrunn av innspill fra Finanstilsynet, legger utvalget legger til grunn at det som minimum vil være behov for å styrke bemanningen

Tabell 7.3 Anslåtte kostnader knyttet til attestasjon av bærekraftsrapportering med moderat sikkerhet. Kroner

	Årlige kostnader	Engangskostnader ved innføring
Noterte NFRD-foretak	4 000 000–6 000 000	1 200 000–1 800 000
Unoterte NFRD-foretak	1 700 000–2 600 000	500 000–800 000
Øvrige noterte foretak	2 000 000–3 000 000	600 000–900 000
Øvrige unoterte store foretak	500 000–700 000	ca. 200 000

Kilde: Milieu Law and Policy Consulting og CEPS

med ytterligere fire årsverk for å føre tilfredsstillende kontroll med bærekraftsrapporteringen.

At bærekraftsrapporteringen skal publiseres i Regnskapsregistret i et gitt digitalt format, vil medføre økonomiske og administrative kostnader for Brønnøysundregistrene i form av systemutvikling i forbindelse med innføring av regelverket, og løpende drift og vedlikehold. EU-kommisjonen anslår at de *samlende* kostnadene for de 27 medlemstatene i EU knyttet til utvikling og implementering av digitale systemer vil være om lag 380 millioner kroner (35,5 millioner euro), og at de årlige kostnadene knyttet til drift og videreutvikling vil være i overkant av 50 millioner kroner (5 millioner euro). At Norge allerede har en velutviklet digital infrastruktur, kan tilsa at kostnadene knyttet til utvikling av digitale systemer for rapportering vil kunne bli lavere i Norge enn i de fleste EU-land.

## 7.6 Krav om attestasjon av bærekraftsrapportering

### 7.6.1 Konsekvenser for foretakene som rapporterer

Et fåtall av norske foretak som er underlagt krav til bærekraftsrapportering i dag, får rapporteringen attestert av revisor eller en annen tredjepart. Kravet om attestasjon av bærekraftsrapporteringen vil derfor innebære nye kostnader for et flertall av foretakene som blir underlagt de nye reglene. Attestasjon av rapporteringen vil ikke bare innebære kostnader for foretakene, men vil også kunne gi gevinster 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 er riktig.

EU-kommisjonen anslår i nytte-kostnadsanalysen som ble utarbeidet i forbindelse med forslaget

til CSRD, at de årlige kostnadene knyttet til attestasjon av bærekraftsrapporteringen per foretak vil være om lag 800 000 kroner (75 000 euro). Nyttekostnadsanalysen utarbeidet i forbindelse med EFRAGs forslag til europeiske standarder for bærekraftsrapportering (ESRS), anslår at foretakenes kostnader knyttet til attestasjon av bærekraftsrapporteringen med moderat sikkerhet, vil være høyere enn EU-kommisjonens anslag, se tabell 7.3. Anslagene i analysene i forbindelse med utkastene til ESRS-er, er estimert med utgangspunkt i kostnadene ved revisjon av finansiell rapportering. I analysen legges det til grunn at foretakenes kostnader ved attestasjon av bærekraftsrapportering med moderat sikkerhet, vil være om lag 20 til 30 prosent av de gjennomsnittlige kostnadene ved revisjon av finansiell rapportering. Anslagene i analysene omfatter foretak som i henhold til CSRD må følge de nye kravene til bærekraftsrapportering, og er fordelt på noterte og unoterte foretak som omfattes av NFRD (NFRD-foretak, se nærmere omtale i kapittel 3.2.1 og 7.5.1), og på noterte og unoterte foretak som ikke omfattes av NFRD, men som omfattes av CSRD gjennom å være noterte foretak og/eller store foretak.

I nytte-kostnadsanalysene utarbeidet i forbindelse med EFRAGs utkast til ESRS-er, er det også gjort anslag på kostnadene for attestasjon med betryggende sikkerhet for de ulike gruppene foretak, jf. at CSRD legger opp til å innføre krav om attestasjon med betryggende sikkerhet på noe sikt, se nærmere omtale i kapittel 5.1.1. Anslagene over kostnadene for attestasjon med betryggende sikkerhet er to til tre ganger høyere enn anslagene for attestasjon med moderat sikkerhet. For noterte NFRD-foretak anslås de årlige kostnadene til mellom 9 og 15 millioner kroner (821 000–1 300 000 euro). For unoterte store foretak som ikke er omfattet av NFRD, anslås de årlige kostna-

dene til mellom 1,1 og 1,8 millioner kroner (102 000–163 000 euro).

Utvalgets forslag om å la et annet revisjonsforetak attestere bærekraftsrapporteringen enn det revisjonsforetaket som er valgt for å revidere årsregnskapet, kan forventes å bidra til noe økt konkurranse. Utvalgets forslag om å åpne for at bærekraftsrapporteringen kan attesteres av alternative tilbydere av attestasjonstjenester (IASP-er), kan også bidra til økt konkurranse. Det er betydelig usikkerhet knyttet både til tilbudet av og etterspørselen etter attestasjonstjenester fra disse tilbyderne. Gevinstene for foretakene i form av økt konkurranse i markedet for attestasjonstjenester, vil til en viss grad avhenge av om andre land åpner for IASP-er, se kapittel 7.6.2.

### **7.6.2 Konsekvenser for foretakene som attesterer**

De nye kravene om attestasjon av bærekraftsrapportering, vil utvide markedet for slike tjenester. Dette må forventes å gi økt omsetning for revisjonsbransjen.

Revisjonsmarkedet i mange av EØS-statene domineres av fire store revisjonsselskaper. Konsentrasjonen i det norske markedet er noe lavere, idet det er fem store, noen mellomstore og flere mindre revisjonsselskaper i markedet. Utvalget antar at det i hovedsak vil være de større revisjonsselskapene som vil tilby attestasjon av bærekraftsrapportering. Markedet for revisjon av årsregnskapene til store foretak og noterte foretak som omfattes av utvalgets forslag til nye krav om bærekraftsrapportering, er preget av høy grad av konkurranse, spesielt på pris. Alle de store revisjonsselskapene forbereder seg på å tilby attestasjon av bærekraftsrapportering etter de nye reglene, og bygger opp kapasitet til å påta seg oppdrag. Etter utvalgets vurdering er det grunn til å forvente tilfredsstillende konkurranse i dette markedet.

Utvalgets forslag om å åpne for at IASP-er kan attestere bærekraftsrapporteringen, forventes å bidra til konkurranse i markedet for attestasjon av bærekraftsrapportering. Forslaget om at Finanstilsynet skal føre løpende tilsyn med IASP-er, på samme måte som for revisorene, legger til rette for en enhetlig praktisering av regelverket som vil gjelde for alle aktører som attesterer bærekraftsrapportering og bidra til like konkurransevilkår for revisorer og IASP-er.

Økt tilbud fra andre tilbydere av attestasjonstjenester enn revisjonsforetak, kunne også vært oppnådd ved at aktører som ønsker å tilby attesta-

sjonstjenester etablerer og søker godkjenning for et revisjonsselskap. Aktørene vil på den måten kunne tilby attestasjon av bærekraftsrapportering innenfor de etablerte rammene for attestasjonsvirksomhet i revisorloven. Eierskapsreglene for revisjonsforetak og krav om at en godkjent bærekraftsrevisor må ha ansvaret for attestasjonsopdragene, kan imidlertid være et hinder for at nye aktører vil ønske å tilby tjenestene gjennom et revisjonsforetak, se nærmere omtale i kapittel 6.2.1.

Gevinstene for norske tilbydere av attestasjonstjenester ved å åpne for IASP-er i Norge, vil til en viss grad avhenge av om også andre land åpner for at alternative tilbydere av attestasjonstjenester kan attestere bærekraftsrapporteringen. Dersom få andre land åpner for IASP-er, vil det mulige kundegrunnet for norske tilbydere begrenses. Dersom få andre land åpner for alternative tilbydere av attestasjonstjenester, vil det også kunne påvirke det totale antallet IASP-er i EØS-området, herunder antallet tilbydere som vil tilby attestasjonstjenester i Norge.

### **7.6.3 Konsekvenser for brukere av rapporteringen**

Kravene til attestasjon av bærekraftsrapportering forventes å gi betydelige gevinster for brukerne av rapporteringen ved at informasjonen vil bli mer pålitelig. EU-kommisjonen har ikke tallfestet gevinstene for brukerne av rapporteringen i sin konsekvensutredning, og det har heller ikke vært mulig for utvalget.

### **7.6.4 Konsekvenser for myndighetene**

Finanstilsynet fører tilsyn med at revisjonsforetak og statsautoriserte revisorer etterlever sine plikter etter revisorloven. Kontroll med revisorenes attestasjon av bærekraftsrapportering innebærer en ny oppgave for Finanstilsynet, som gir behov for økte ressurser og oppbygning av ny kompetanse. Forslaget innebærer i tillegg at Finanstilsynet får økte forvaltningsoppgaver knyttet til godkjenning (og eventuelle tilbakekall av godkjenninger) av bærekraftsrevisorene som skal yte attestasjonstjenestene, samt sanksjonering av eventuelle overtredelser. Ressursbruken knyttet til tilsynet med revisorer, utgjør i dag om lag 13 årsverk. På bakgrunn av innspill fra Finanstilsynet, legger utvalget til grunn at det vil være behov for å tilføre Finanstilsynet minimum tre nye årsverk knyttet til tilsyn med attestasjon av bærekraftsrapportering.



Utvalget foreslår at det skal åpnes for at alternative tjenesteytere (IASP) skal kunne attestere bærekraftsrapportering. Akkreditering av IASP-er er et krav etter CSRD. Utvalget foreslår videre at IASP-er skal underlegges Finanstilsynets tilsyn, se kapittel 6.2.4. Forslaget innebærer administrative konsekvenser både for Finanstilsynet og Norsk akkreditering.

Utvalget bemerker at Finanstilsynet uansett vil måtte bygge opp kompetanse og ressurser for å føre tilsyn med revisorenes attestasjon av bærekraftsrapportering. Ansvar for løpende tilsyn og forvaltningsoppgaver knyttet til eventuelle alternative tjenestetilbydere innebærer dermed i hovedsak kun at antall foretak under tilsyn kan øke noe, i tillegg til at en ny gruppe av foretak underlegges tilsyn. Tilsynsoppgaven vil imidlertid i hovedsak være den samme.

En løsning der IASP-er skal akkrediteres samtidig som de underlegges Finanstilsynets tilsyn, innebærer også at det må bygges opp kompetanse og ressurser hos Norsk akkreditering. Videre innebærer løsningen at det må etableres rutiner for nødvendig samarbeid og for informasjonsutveksling om IASP-er og bærekraftsattestanter mellom Norsk Akkreditering og Finanstilsynet. Kostnadene ved å etablere og gjennomføre en slik samordning er vanskelig å anslå. Etter utvalgets vurdering vil de samlede kostnadene for akkreditering og tilsyn måtte bli noe høyere for IASP-er enn for revisjonsforetak (hvor myndighetsoppgavene er samlet hos Finanstilsynet). En løsning der Norsk akkreditering utfører hele tilsynsoppgaven for IASP-er, ville imidlertid innebære behov for at de tar på seg oppgaver som de i dag ikke

utfører, hvilket ville utløse et betydelig ressursbehov, se nærmere kapittel 6.2.4. Inngåelse av tilsynssamarbeid og god samordning mellom Finanstilsynet og Norsk akkreditering vil kunne begrense ressursbruken både hos myndighetene og i IASP-ene.

Utvalget har utarbeidet regler som legger til rette for å etablere virksomhet som IASP i Norge. Ved avgivelse av denne utredningen er det ikke mulig å si noe sikkert om interessen for å etablere IASP. Som nevnt i kapittel 7.6.2 avhenger dette til en viss grad av om øvrige EØS-stater åpner for at IASP-er skal kunne attestere bærekraftsrapportering. Utvalget har derfor ikke kvantifisert ressursbehovet nærmere.

## 7.7 Konsekvenser av endringer i åpenhetsloven

---

Utvalgets forslag til endringer 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 kapittel 3.4.2. Forsikringsforetak som er organisert som gjensidig forsikringsforetak eller som aksjeselskap og som er under grensene for små foretak i regnskapsloven, vil med utvalgets forslag falle innenfor åpenhetslovens virkeområde. Slike forsikringsforetak er ikke omfattet av loven i dag, se omtale i kapittel 3.4.2. Utvalget legger til grunn at endringene i virkeområdet berører få foretak, og at konsekvensene av endringene vil være begrensede.

## Kapittel 8

# Merknader til de enkelte bestemmelsene

### 8.1 Regnskapsloven

*Til § 1-2 a. Regnskapspliktige som omfattes av bestemmelsene om bærekraftsrapportering*

Bestemmelsen er ny.

*Første ledd* fastsetter at det kun er regnskapspliktige som omfattes av regnskapsdirektivets krav om bærekraftsrapportering, som omfattes av kravene til bærekraftsrapportering i regnskapsloven §§ 2-3 til 2-8. Det vises til omtalen i kapittel 3.2.3.3.

*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. Det vises til omtalen i kapittel 3.2.3.3.

*Til § 1-5 Kategorier av foretak og konserner*

Bestemmelsen er ny.

*Første til syvende ledd* gjennomfører regnskapsdirektivets kategorisering av foretak og kon-

serner etter størrelse. Definisjonen av små foretak i nåværende § 1-6 første ledd videreføres i nytt annet ledd. Det vises til omtalen i kapittel 3.1.4.

*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 illustreres med tabell 8.1 om overgang mellom kategoriene små foretak og mellomstore foretak, se også tilsvarende tabell i NOU 2015: 10 om lov om regnskapsplikt kapittel 10.2.4.

Tabell 8.1 Overgang mellom kategoriene små foretak og mellomstore foretak

Kategori T-1	Terskelverdi T-1	Terskelverdi T 0	Kategori T 0
S	s	m	S
S	m	m	M
S	m	s	S
M	m	s	M
M	s	s	S
M	s	m	M

T 0 er balansedagen.

T-1 er foregående balansedag.

Stor S angir at den regnskapspliktige er i kategorien små foretak og har anledning til å benytte forenklingene for små foretak.

Stor M angir at den regnskapspliktige er i kategorien mellomstore foretak og ikke har anledning til å benytte forenklingene for små foretak.

Liten s angir at den regnskapspliktige på balansedagen ikke overskrider grensene for minst to av tre terskelverdier for små foretak.

Liten m angir at den regnskapspliktige på balansedagen overskrider grensene for minst to av tre terskelverdier for små foretak.

*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, Det vises til omtalen i kapittel 3.1.4.

*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.

*Elleve ledd* fastsetter, i tråd med regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 12, at morselskaper skal ta utgangspunkt i konsoliderte tall når de vurderer om de er over terskelverdiene for foretaksstørrelser. Det vises til omtalen i kapittel 3.1.4.

*Tolvte ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 8 om at det ved beregning av konserngrensene i artikkel 3 nr. 5–7 ikke skal 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. Det vises til omtalen i kapittel 3.1.4.

*Trettende ledd* gir Finansdepartementet hjemmel til å fastsette forskriftsregler om beregningen av vilkårene for balansesum og salgsinntekter for enkelte regnskapspliktige. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 2 nr. 5 om egne definisjoner av salgsinntekt («nettoomsætning») 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. Det vises til omtalen i kapittel 3.1.4.

#### *Til § 1-6 om foretak av allmenn interesse og noterte foretak*

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 skal 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. Det vises til omtalen i kapittel 3.1.4.

*Annet ledd* definerer noterte foretak. Som noterte foretak regnes regnskapspliktige som har

utstedt omsettelige verdipapirer som er tatt opp til handel på et regulert marked i EØS.

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 er notert på regulert marked *utenfor EØS*, jf. annet ledd.

*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.

#### *Til § 1-11 om bærekraftsforhold*

Bestemmelsen er ny og definerer bærekraftsforhold i tråd med regnskapsdirektivet artikkel 2 nr. 17. Definisjonen beskriver først hovedinndelingen i miljømessige, sosiale og styringsmessige forhold (*Environmental, Social, Governance, ESG*). Deretter spesifiseres 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. Det vises til omtalen i kapittel 4.1.4.1.

#### *Til § 2-1 om plikt til å utarbeide årsberetning*

Bestemmelsen *første ledd* viderefører nåværende § 3-1 annet ledd med enkelte tekniske tilpasninger som følge av nye størrelseskategorier i § 1-5.

*Annet ledd første punktum* viderefører nåværende § 3-3a tolvte ledd, og er en teknisk 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 vur-

dere morselskapet og alle datterselskapene som en enhet. Det vises til omtalen i kapittel 4.2.3.

*Tredje ledd* er en teknisk tilpasning til omredigeringen av 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 om årsberetningens innhold*

Bestemmelsen viderefører nåværende § 3-3a med enkelte tilpasninger i kravene til å opplyse om bærekraftsforhold. Det innføres et nytt opplysningskrav om sentrale immaterielle ressurser.

*Første og andre ledd* videreføres uten endringer.

*I tredje ledd* er det gjort enkelte tilpasninger til de nye lovreglene om bærekraftsrapportering. Se omtalen i kapittel 4.1.4.7.

*Fjerde til sjette ledd* videreføres uten endringer.

*Syvende ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 19 nr. 1 nytt fjerde ledd og definisjonen av sentrale immaterielle ressurser i artikkel 2 nytt punkt 19. Det vises til omtalen i kapittel 4.1.4.4.

*Åttende til tiende ledd* viderefører nåværende syvende til niende ledd.

*Elleve ledd* gjør endringer i nåværende § 3-3a tiende ledd som pålegger opplysningsplikt om forhold som kan medføre en ikke ubetydelig påvirkning på det ytre miljø. Vesentlighetsterskelen heves fra «ikke ubetydelig» til «betydelig» påvirkning. Begrepene «ytre miljø» og «miljøvirkninger» er byttet ut med «miljøforhold» og «virkninger på klima, natur og miljø». Begrepet miljøforhold skal ha samme innhold som i forslaget til definisjon av bærekraftsforhold i § 1-1, jf. regnskapsdirektivet artikkel 2 nr. 17. Presiseringen av virkninger på klima, natur og miljø, gir en anvisning på bredden i de vurderingene som foretakene må gjøre for å kartlegge sitt fotavtrykk. Siktemålet er bedre informasjon om de miljøforholdene som har størst betydning. Det vises til omtalen i kapittel 4.1.4.7.

*Tolvte ledd* viderefører nåværende ellefte ledd. Nåværende tolvte ledd om at for regnskapspliktig som utarbeider konsernregnskap, skal årsberetningen også 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 § 2-3 om plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering*

Bestemmelsen er ny.

*Første ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 1 om 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. Det vises til omtalen i kapittel 3.2.3.1.

*Annet ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 29a nr. 1 om at morforetak i store konsern skal inkludere bærekraftsrapportering på konsernnivå i den konsoliderte årsberetningen.

*Tredje ledd* fastsetter, i tråd med regnskapsdirektivet 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 syvende ledd* gir, i tråd med regnskapsdirektivet 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. Det vises til omtalen i kapittel 3.3.3.1 og 3.3.3.2.

*Åttende ledd* fastsetter unntak ved visse særlige konsernlignende forbindelser mellom finansforetak. Det vises til omtalen i kapittel 3.3.3.3.

#### *Til § 2-4 om bærekraftsrapportering*

Bestemmelsen er ny.

*Første ledd første punktum* gjennomfører regnskapsdirektivet 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 artikkel 19a nr. 1 annet ledd om at bærekraftsrapporteringen skal være tydelig identifiserbar, og gis i en egen del av årsberetningen. Det vises til omtalen i kapittel 4.1.4.1.

*Annet ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 2, med unntak av henvisningen til forordning (EU) 2021/1119 i direktivet artikkel 19a nr. 2 bokstav a punkt iii, som er utelatt da forordningen ikke er EØS-relevant. Det vises til omtalen i kapittel 4.1.4.2.

*Tredje ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet 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. Det er en overgangsregel i loven del XII nr. 4, som lempet noe på kravet til informasjon om verdikjeden i tre regnskapsår.

*Fjerde ledd* benytter opsjonen i regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 3 fjerde ledd og artikkel 29a nr. 3 fjerde ledd om 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 kapittel 4.1.4.2.

*Femte ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 4 om at bærekraftsrapporteringen skal utarbeides i samsvar med de europeiske standardene for bærekraftsrapportering (ESRS). Det vises til omtalen i kapittel 4.1.4.2.

*Sjette og syvende ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet 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 ellevte 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. Se også forskrift om årsregnskap for skadeforsikringsforetak (forskrift 18. desember 2015 nr. 1775) § 1-5.

*Åttende ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet 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 (ESRS-SMB). Det vises til omtalen i kapittel 4.1.4.3.

*Niende ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet 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 ellevte ledd om påvirkning på miljøforhold. Det vises til omtalen i kapittel 4.1.4.5.

#### *Til § 2-5 om konsolidert bærekraftsrapportering*

Bestemmelsen er ny og gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 29a ved at det i første ledd vises til kravene til rapportering på selskapsnivå i § 2-4, som gjennomfører direktivet artikkel 19a. Rapporteringskravene i artikkel 19a samsvarer i all hovedsak med kravene i 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.

*Annet ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet 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. Det vises til omtalen i kapittel 4.2.3.

*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. Det vises til omtalen i kapittel 4.2.3.

#### Til § 2-6 om standarder for bærekraftsrapportering

Bestemmelsen er ny og gir Finansdepartementet 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 (tredjelandforetak). Det vises til omtalen i kapittel 4.3.3.

#### Til § 2-7 om elektronisk rapporteringsformat

Bestemmelsen er ny. Se omtalen i kapittel 4.5.3.

*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 § 2-8 om bærekraftsrapportering for foretak fra land utenfor EØS (tredjelandforetak)

Bestemmelsen er ny.

*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 artikkel 40a nr. 1 femte ledd.

*Annet ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 40a nr. 1 tredje og fjerde ledd. Etter *første punktum* skal norske filialer av foretak som er etablert i et land utenfor EØS (tredjelandforetak) 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 tredjelandforetaket. 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 tredjelandforetak 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 tredjelandforetaket 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 tredjelandforetak, som er etablert i en EØS-stat, skal gå foran rapporteringsplikten for en norsk filial av det samme tredjelandforetaket. 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. Dette er noe snevrere enn regnskapsplikten for utenlandske foretak etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13.

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 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 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 tredjelandforetaket, jf. regnskapsdirektivet artikkel 40a nr. 2 tredje og fjerde ledd.

*Sjette ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 40a nr. 3 og 40d nr. 1. Bestemmelsen innebærer at bærekraftsrapporten i utgangspunktet må være attestert. Attestasjonsuttalelsen skal publiseres sammen med bærekraftsrapporten. Hvis tredjelandforetaket 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 artikkel 40d nr. 2.

Etter *åttende ledd* kan Finanstilsynet kreve informasjon om salgsinntekter fra datterselskaper og filialer for å kunne avgjøre om de er omfattet av rapporteringsplikten, jf. regnskapsdirektivet artikkel 40a nr. 1 sjette ledd. Bestemmelsen kan være aktuell å bruke overfor noterte foretak og foretak/filialer under tilsyn av Finanstilsynet.

*Niende ledd* klargjør at salgsinntekter for tredjelandforetak defineres i tråd med de regnskapsreglene som årsregnskapet er utarbeidet etter, jf. regnskapsdirektivet artikkel 2 nr. 5.

#### *Til § 2-9 om redegjørelse om foretaksstyring*

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. Det vises til omtale i kapittel 3.4.1.

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. Det vises til omtalen i kapittel 4.1.4.6.

*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 kapittel 4.1.4.6.

*Femte ledd* tilsvarer nåværende § 3-3b femte ledd.

#### *Til § 2-10 om rapportering om betalinger til myndigheter mv.*

Bestemmelsen viderefører nåværende § 3-3d.

#### *Til § 2-11 om språk i årsberetningen mv.*

*Første ledd* viderefører 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 eget dokument. Bestemmelsen er omtalt i kapittel 3.4.1.

#### *Til § 2-12 om undertegning av årsberetningen mv.*

*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 endringene i §§ 3-1 til 3-4*

Endringene i §§ 3-1 til 3-4 er tekniske tilpasninger til ny lovstruktur hvor reglene om årsberetningen er flyttet til nytt kapittel 2 og til nye størrelseskategorier.

#### *Til endringene i § 3-5 om undertegning av årsregnskapet*

I *annet ledd* utgår regelen om at påtegnet forbehold mot årsregnskapet må gis i årsberetningen. Det legges til grunn at påtegnet forbehold gis i tilknytning til styrets og daglig leders underskrifter på årsregnskapet, eventuelt i årsberetningen hvis den regnskapspliktige utarbeider årsberetning. Bestemmelsen er omtalt i kapittel 3.4.1.

Øvrige endringer er tekniske tilpasninger til ny lovstruktur hvor reglene om årsberetningen er flyttet til nytt kapittel 2.

#### *Til endringene i § 3-7 om unntak fra konsernregnskapsplikt for morselskap i underkonsern*

*Femte ledd* endres slik at virkeområdet for bestemmelsen er noterte foretak, slik disse er definert i § 1-6 annet ledd. Det vises til omtale i kapittel 3.4.1.

#### *Til endringene i § 5-8 om finansielle instrumenter og varederivater*

Endringen i *første ledd nr. 3* innebærer ikke realitetsendringer. Bestemmelsen endres for å gi bedre samsvar med begrepsbruken i finansmarkedslovgivningen. Det vises til omtale i kapittel 3.4.1.

#### *Til endringene i kapittel 7*

Endringene er tekniske tilpasninger som følger av innføring av nye definisjoner av foretakskategorier i kapittel 1. Det vises til omtale i kapittel 3.4.1.

#### *Til endringene i § 8-1 om offentlighet*

Endringene i *første ledd første punktum* gjennomfører endringene i regnskapsdirektivet artikkel 30 nr. 1 første ledd. *Første ledd nytt tredje punktum* benytter medlemstatsoppsjonen i direktivet artikkel 30 nr. 1 annet ledd om plikt til å gjøre årsberetningen tilgjengelig på foretakets nettsider. Det vises til nærmere omtale i kapittel 4.4.3.

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.

Nytt *tredje ledd* 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.

*Fjerde ledd* tilsvarende nåværende tredje ledd.

#### *Til endringene i § 8-2 om innsending til Regnskapsregisteret*

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 Regnskapsregisteret.

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.

Bestemmelsen er omtalt i kapittel 4.4.3.

#### *Til endringene i § 10-1*

*Første ledd* endres slik at forskriftshjemmelen til Finansdepartementet også vil omfatte kapittel 2 hvor bestemmelsene om bærekraftsrapportering er plassert sammen med flere av bestemmelsene som tidligere sto i kapittel 3. Bestemmelsen er omtalt i kapittel 3.4.1.

## **8.2 Revisorloven**

#### *Til endringene i § 1-1 om virkeområde*

Endringen i *første ledd* gjøres for tydelig å inkludere attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering i virkeområdet. Nåværende første ledd fastsetter at loven gjelder revisjonsplikt, godkjenning av revisorer og revisors oppgaver. Etter forslaget erstattes «revisors oppgaver» med «lovfestet revi-



sjon, attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering og revisorbekreftelser». Endringen tar hensyn til forslaget om at både revisjonsforetak og alternative tilbydere av attestasjonstjenester skal kunne attestere bærekraftsrapportering.

#### *Til endringene i § 1-2 om definisjoner*

Endringene i første og annet ledd er tilpasninger til at et revisjonsforetak kan være valgt av generalforsamlingen til å revidere årsregnskapet eller til å attestere pliktig bærekraftsrapportering.

#### *Til endringene i § 2-3 om forbud mot begrensninger i det frie revisorvalget*

Bestemmelsen endres for å gjennomføre revisjonsdirektivet artikkel 37 endret nr. 3 første ledd, ved at det presiseres at forbudet i bestemmelsen mot begrensninger i det frie revisorvalget også skal gjelde for foretak som har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering. Foretak som har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter regnskapsloven § 2-3, kan ikke ved avtale eller i vedtektene pålegges å velge et bestemt revisjonsforetak eller et revisjonsforetak fra en liste eller lignende. Det vises til omtalen i kapittel 5.7.3.

#### *Til endringene i § 3-1 om godkjenning som revisor*

Nytt *annet ledd* gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 6 endret nr. 2 om tilleggsgodkjenning for revisorer som skal attestere pliktig bærekraftsrapportering, jf. også § 3-3 a første ledd. Det presiseres at tilleggsgodkjenning kan gis samtidig med godkjenning som statsautorisert revisor. Det vises til omtalen i kapittel 5.6.3.3.

#### *Til § 3-3 a om bærekraftsrevisor*

Bestemmelsen er ny.

*Første ledd* presiserer at tilleggsgodkjenning som bærekraftsrevisor er nødvendig for å utføre attestasjon av bærekraftsrapportering, jf. revisjonsdirektivet artikkel 6 endret nr. 2.

*Annet ledd* gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 10 nr. 1 nytt annet ledd, 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, ved at det stilles krav om at

revisorer som skal ha rett til å attestere bærekraftsrapportering må ha bestått en praktisk tilleggseksamen.

*Fjerde ledd* gjennomfører revisjonsdirektivet ny artikkel 14a, ved 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, kan gis tilleggsgodkjenning som bærekraftsrevisor på grunnlag av egne krav til etterutdanning. Finansdepartementet gis hjemmel til å fastsette de nærmere kravene til slik etterutdanning i forskrift.

*Femte ledd* gir Finansdepartementet hjemmel til å fastsette forskrift om praktisk opplæring, eksamen og dokumentasjon av den praktiske opplæringen.

Bestemmelsen er omtalt i kapittel 5.6.3.2.

#### *Til endringene i § 3-5 om godkjenning av revisorer fra andre EØS-land og Sveits*

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.

#### *Til endringene i § 3-7 om revisortitler*

*Første ledd nytt annet punktum* fastsetter at kun statsautoriserte revisorer med tilleggsgodkjenning som bærekraftsrevisor kan benytte tittelen bærekraftsrevisor. Det vises til omtalen i kapittel 5.6.3.2.

Endringen i *annet ledd* skal forhindre utilbørlig bruk av tittelen «revisor» eller tilsvarende betegnelse ved attestering av bærekraftsrapportering.

#### *Til endringene i § 3-8 om deponering*

Bestemmelsen endres ved at også revisorer som frivillig har sagt fra seg godkjenningen som bærekraftsrevisor kan få godkjenning igjen ved å oppfylle kravene til etterutdanning og skikkethet.

#### *Til endringene i § 5-1 om etterutdanning*

*Første ledd* endres for å klargjøre at strukturert undervisning blir likestilt med strukturert opplæring. Dette betyr at begrensningen på 30 timer

over tre år som gjelder for annet enn strukturert opplæring, ikke gjelder undervisningstimene for de som underviser på kurs og annen strukturert opplæring. Med endringen blir dette regulert likt som i den tilsvarende bestemmelsen i regnskapsførerloven § 3-4 første ledd.

*Annet ledd* endres for å sikre gjennomføring av krav til etterutdanning i revisjonsdirektivet artikkel 13, ved at det presiseres at fagområdet revisjon inkluderer attestasjon av bærekraftsrapportering, og ved at bærekraftsrapportering legges til som et nytt fagområde. Det vises til omtalen i kapittel 5.6.3.4.

#### *Til endringene i § 6-1 om revisor- og attestantregister*

Med innføring av regler om alternative tilbydere av attestasjonstjenester og autoriserte bærekraftsattestanter, må revisorregisteret utvides til et revisor- og attestantregister. Se også endringene i § 6-2 og §§ 6-4 til 6-6.

#### *Til endringene i § 6-2 om opplysninger om statsautoriserte revisorer*

Bestemmelsen endres for å gjennomføre endringene i revisjonsdirektivet artikkel 16, ved at det stilles krav om at revisorregisteret 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 tredjelandrevisorer er registrert for revisjon av årsregnskap, attestasjon av bærekraftsrapportering eller begge deler. Det vises til omtalen i kapittel 5.9.3.

#### *Til endringene i § 6-4 om opplysninger om revisjonsforetak*

Bestemmelsen endres for å gjennomføre endringene i revisjonsdirektivet artikkel 17, ved at det stilles krav om at revisorregisteret 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. Det vises til omtalen i kapittel 5.9.3.

#### *Til § 6-5 om opplysninger om autoriserte bærekraftsattestanter*

Bestemmelsen er ny. Revisorregisteret skal inneholde opplysninger om autoriserte bærekraftsattestanter tilsvarende de om statsautoriserte revisorer etter § 6-2. Det vises til omtalen i kapittel 6.2.5.2.

#### *Til § 6-6 om opplysninger om alternative tilbydere av attestasjonstjenester*

Bestemmelsen er ny. Revisorregisteret skal inneholde opplysninger om alternative tilbydere av attestasjonstjenester tilsvarende de om revisjonsforetak etter § 6-4. Det vises til omtalen i kapittel 6.2.4.2.

#### *Til endringene i § 7-1 om organisering av virksomheten og kvalitetsstyring*

Bestemmelsen endres for å gjennomføre revisjonsdirektivet artikkel 25b ved at det presiseres at kravene til organisering av virksomheten og kvalitetsstyring i revisorloven § 7-1 også skal gjelde for attestasjon av bærekraftsrapportering. Det vises til omtalen i kapittel 5.5.3.

#### *Til endringene i § 7-2 om klientregister*

Bestemmelsen endres for å gjennomføre revisjonsdirektivet artikkel 24b endret nr. 4 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. Det vises til omtalen i kapittel 5.5.3.

#### *Til endringene i § 7-3 om registrering av overtredelser og skriftlige klager*

Bestemmelsene endres for å gjennomføre revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 3 og endret nr. 6, ved at kravene om registrering av overtredelser og klager utvides til å omfatte oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering. Det vises til omtalen i kapittel 5.5.3.

*Til § 8-1 a om uavhengighet ved attestasjon av bærekraftsrapportering*

Bestemmelsen er ny og gjennomfører revisjonsdirektivet ny artikkel 25b og endret artikkel 25 ved at reglene om uavhengighet i revisorloven kapittel 8 gjøres gjeldende ved attestasjon av bærekraftsrapportering, på samme måte som ved revisjon av årsregnskap. Det vises til omtalen i kapittel 5.4.3.1.

*Til endringene i § 9-1 om formålet med lovfestet revisjon og attestasjon av bærekraftsrapportering*

Endringene i *annet ledd* fastsetter at formålet med attestasjon av bærekraftsrapportering er å skape tillit til at bærekraftsrapporteringen oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Bestemmelsen speiler formålet med lovfestet revisjon i første ledd. Det vises til omtalen i kapittel 5.3.3.2.

*Til endringene i § 9-2 om forberedelse og fortsettelse av revisjonsoppdraget*

*Første ledd* pålegger en ny revisor som skal attestere bærekraftsrapporteringen å be den forrige revisoren opplyse om det foreligger forhold som tilsier at en ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Tilsvarende regel gjelder ved revisjon av årsregnskap. Det presiseres at plikten gjelder på samme måte hvis bærekraftsrapporteringen tidligere ble attestert av en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester. Spørreplikten gjelder også for alternative tilbydere av attestasjonstjenester, jf. § 9a-10 annet ledd. Det vises til omtalen i kapittel 5.3.3.3.

Etter *annet ledd* må revisjonsforetaket vurdere om det har nødvendig tilgang til kompetente personer, tid og ressurser før det påtar seg eller fortsetter et oppdrag om attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering. Bestemmelsen gjennomfører, sammen med § 8-1a, jf. § 8-5, revisjonsdirektivet ny artikkel 25b. Revisjonsdirektivet ny artikkel 25b innebærer at reglene i artikkel 22b om forberedelse og fortsettelse av revisjonsoppdrag og vurdering av trusler mot revisors uavhengighet også skal gjelde ved attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering.

*Til endringene i § 9-3 om oppdragsansvarlig revisor*

Bestemmelsen endres for å gjennomføre revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 1 nytt annet ledd og nytt nr. 2a. Det følger av bestemmelsen at et

revisjonsselskap skal utpeke én bærekraftsrevisor som oppdragsansvarlig revisor for hvert oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering. Deres 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.

Den oppdragsansvarlige revisoren, eller en bærekraftsrevisor som utfører oppdraget i eget navn, skal være aktivt involvert i oppdragsutførelsen og sette av tilstrekkelig tid og ressurser til å utføre sine oppgaver på en forsvarlig måte. Det vises til omtalen i kapittel 5.3.3.4.

*Til endringene i § 9-4 om revisors plikter ved utførelse av lovfestet revisjon*

I *annet ledd* er det, i samsvar med endringen i § 9-7 annet ledd bokstav g, 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.

Ellers er bestemmelsen uendret.

*Til § 9-4 a om revisors plikter ved utførelse av oppdrag om attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering*

Bestemmelsen er ny og er utarbeidet etter mønster fra 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.

*Annnet 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 spesifiserer at kravene i § 9-4 annet ledd punkt a, c, d og e gjelder tilsvarende 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 Finansdepartementet hjemmel til å fastsette forskrift om gjennomføring av stan-

darder for attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering som EU-kommisjonen etter revisjonsdirektivet ny artikkel 26a nr. 3 skal fastsette innen oktober 2026.

Det vises til omtalen i kapittel 5.3.3.5.

#### *Til endringene i § 9-5 om kommunikasjon med styret*

Bestemmelsen endres slik at reglene om revisors kommunikasjon med styret gjøres gjeldende også ved attestasjon av bærekraftsrapportering. Det vises til omtalen i kapittel 5.3.3.7.

#### *Til endringene § 9-6 om rett og plikt til å trekke seg fra et revisjonsoppdrag eller oppdrag om attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering*

Bestemmelsen endres slik at revisors rett og plikt til å trekke seg fra et oppdrag gjøres gjeldende også for attestasjon av bærekraftsrapportering. Det vises til omtalen i kapittel 5.3.3.8.

#### *Til endringene i § 9-7 om revisjonsberetning*

Endringene i *annet ledd* gjennomfører endringen i regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 1 annet ledd, og 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 § 9-7 a. Se også § 9-4 annet ledd. Det vises til omtalen i kapittel 5.2.3.1.

*Tredje ledd* endres som følge av at regnskapsloven § 3-3 c oppheves.

#### *Til § 9-7 a om attestasjonsuttalelse om pliktig bærekraftsrapportering*

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 avgis en attestasjonsuttalelse som viser resultatet av attestasjonen av bærekraftsrapporteringen, jf. revisjonsdirektivet artikkel 28a nr. 1. *Annet punktum* åpner for attestasjonsuttalelsen kan avgis av et annet revisjonsforetak eller en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester (IASP). Det vises til omtalen i kapittel 5.2.3.1, 5.10 og 6.2.1.

*Annet ledd* presiserer at attestasjonsuttalelsen skal signeres av revisoren som er oppdragsansvarlig for attestasjon av bærekraftsrapportering.

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. Det vises til omtalen i kapittel 5.2.3.4.

*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 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 tilfredsstiller kravene i gjeldende attestasjonsstandarder til hvordan det skal konkluderes på et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet. Moderat sikkerhet er et minstekrav. Bestemmelsen er ikke til hinder for at attestasjonsuttalelsen i stedet avgis på grunnlag av et attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet. Det vises til omtalen i kapittel 5.2.3.2.

*Fjerde ledd* fastsetter at det er valgfritt om attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen inntas i revisjonsberetningen eller gis som en separat uttalelse 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. Det vises til omtalen i kapittel 5.2.3.2.

#### *Til endringene i § 9-8 om særlige krav ved revisjon av konsernregnskaper og attestasjon av pliktig konsolidert bærekraftsrapportering mv.*

Nytt *sjette ledd* fastsetter, i tråd med revisjonsdirektivet ny artikkel 27a, at bestemmelsene i første 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 attestering av bærekraftsrapportering.

*Åttende ledd* endres slik at revisors mulighet til, uten hinder av taushetsplikten, 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 attestering av bærekraftsrapportering.

Det vises til omtalen i kapittel 5.3.3.10.

#### *Til endringene i § 9-9 om oppdragsdokumentasjon*

Bestemmelsen endres for å gjennomføre revisjonsdirektivet artikkel 24b nytt nr. 5a ved at reglene om oppdragsdokumentasjon også gjøres gjeldende ved attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering. Det vises til omtalen i kapittel 5.3.3.9.

#### *Til § 9a-1 om akkreditering og registrering*

Bestemmelsen er ny og gir regler om akkreditering og registrering av alternative tilbydere av attestasjonstjenester (IASP). Bestemmelsen innebærer at en IASP både skal være akkreditert av Norsk akkreditering og være underlagt Finanstilsynets tilsyn, jf. også forslag til endring i Finanstilsynsloven § 1. Norsk akkreditering fører løpende kontroll (bedømming) av vilkårene for akkreditering.

*Første ledd* fastsetter at en IASP skal være akkreditert av Norsk akkreditering. Hvis en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester blir avregistrert eller suspendert av Finanstilsynet i medhold av § 14-2 a, skal også akkrediteringen trekkes tilbake eller suspenderes.

*Annet ledd* fastsetter at Finanstilsynet skal registrere alternative tilbydere av attestasjonstjenester før foretaket kan påta seg oppdrag om attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering. Finanstilsynet skal foreta registreringen på grunnlag av akkreditering etter første ledd uten å foreta noen selvstendig vurdering av om kravene til virksomheten er oppfylt. Både akkreditering og registrering hos Finanstilsynet er nødvendig for at en IASP skal kunne utføre oppdrag om attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering og avgi attestasjonsuttalelser.

Bestemmelsen er omtalt i kapittel 6.2.2.

#### *Til § 9a-2 om godkjenning som autorisert bærekraftsattestant*

Bestemmelsen er ny, og fastsetter at Finanstilsynet gir godkjenning som autorisert bærekraftsattestant til personer som oppfyller kravene i §§ 9a-3 til 9a-6. Det vises til omtalen i kapittel 6.2.5.2.

#### *Til § 9a-3 om utdanning*

Bestemmelsen er ny.

*Første til fjerde ledd* fastsetter utdanningskrav som gir grunnlag for godkjenning som autorisert bærekraftsattestant. Bestemmelsen gjennomfører, sammen med § 9a-4, regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 4 første ledd bokstav a. Det vises til omtalen i kapittel 6.2.5.2.

*Femte ledd* fastsetter en overgangsordning om at erfarne bærekraftsattestanter kan få godkjenning som autorisert bærekraftsattestant uten å oppfylle de alminnelige kravene til utdanning og praktisk opplæring, hvis de oppfyller krav til opplæring som er fastsatt i forskrift. Utvalget har foreslått slike forskrifter i *revisorforskriften ny § 1a-2*, se kapittel 9.2. Opplæringskravene bygger på kravene til etterutdanning for autoriserte bærekraftsattestanter. Disse bestemmelsene gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 4 tredje til femte ledd.

#### *Til § 9a-4 om praktisk opplæring*

Bestemmelsen er ny.

*Første ledd* stiller krav om minst to års praktisk opplæring i attestasjon av bærekraftsrapportering eller andre bærekraftsrelaterte tjenester, også for konsern. Det fastsettes nærmere krav i tråd med det som gjelder for godkjenning av revisorer.

Etter *annet ledd* må en autorisert bærekraftsattestant ha bestått samme praktiske eksamen som en statsautorisert revisor må bestå for å få godkjenning som bærekraftsrevisor, jf. § 3-3 a tredje ledd.

Etter *tredje ledd* kan departementet gi regler om den praktiske opplæringen i forskrift, herunder gjøre unntak fra kravene i lovparagrafen.

Bestemmelsen gjennomfører, sammen med § 9a-3 første til fjerde ledd, regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 4 første ledd bokstav a. Det vises til omtalen i kapittel 6.2.5.2.

#### *Til § 9a-5 om vilkår om å være skikket*

Bestemmelsen er ny og fastsetter tilsvarende vilkår om skikkethet for autoriserte bærekraftsattestanter som for bærekraftsrevisorer. Bestemmelsen tilsvarer revisorloven § 3-4. Det vises til omtalen i kapittel 6.2.5.2.

*Til § 9a-6 om godkjenning av utenlandske bærekraftsattestanter*

Bestemmelsen er ny og gir Finansdepartementet adgang til å fastsette forskriftsregler om godkjenning som autorisert bærekraftsattestant for personer som har sine kvalifikasjoner fra andre land. Slike regler kan være nødvendige for å ivareta forpliktelse etter yrkeskvalifikasjonsdirektivet (direktiv 2005/36/EF), jf. yrkeskvalifikasjonsloven § 8 med forskrifter.

*Til § 9a-7 om etterutdanning*

Bestemmelsen er ny og gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 4 første ledd bokstav b, og fastsetter krav til etterutdanning innenfor fagområdene revisjon, herunder attestasjon av bærekraftsrapportering, bærekraftsrapportering, finansregnskap og foretaksrett. Det er fastsatt nærmere krav til etterutdanningen i tråd med det som gjelder for revisorer etter § 5-1.

Bestemmelsen er omtalt i kapittel 6.2.5.3.

*Til § 9a-8 om organisering av virksomheten og kvalitetsstyring*

Bestemmelsen er ny.

*Første ledd* fastsetter, i tråd med regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 4 første ledd bokstav c, at kravene i revisorloven § 7-1 om organisering av virksomheten og kvalitetsstyring gjelder tilsvarende for alternative tilbydere av attestasjonstjenester.

*Annet ledd* fastsetter, i tråd regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 4 første ledd bokstav g, at reglene om klientregister i revisorloven § 7-2 gjelder tilsvarende for alternative tilbydere av attestasjonstjenester.

*Tredje ledd* fastsetter i tråd regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 4 første ledd bokstav g at reglene om registrering av overtredelser og skriftlige klager i revisorloven § 7-3 gjelder tilsvarende for alternative tilbydere av attestasjonstjenester.

Det vises til omtalen i kapittel 6.2.5.4.

*Til § 9a-9 om uavhengighet*

Bestemmelsen er ny.

Bestemmelsen fastsetter at reglene om revisors uavhengighet ved attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering, også gjelder for alternative tilbydere av attestasjonstjenester. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 4 første ledd bokstav d.

*Første ledd* fastsetter at bestemmelsene i kapittel 8 om uavhengighet og objektivitet og § 12-4 a om forbud mot å yte andre tjenester til foretak av allmenn interesse gjelder tilsvarende for alternative tilbydere av attestasjonstjenester.

*Annet ledd* fastsetter at bestemmelsene i § 8-8 om karenperiode gjelder tilsvarende for personer hos alternative tilbydere av attestasjonstjenester som har vært oppdragsansvarlig for, eller involvert i oppdrag om, attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering.

*Tredje ledd* fastsetter at når det i kapittel 8 refereres til «revisor», skal det for alternative tilbydere av attestasjonstjenester forstås som den alternative tilbyderen av attestasjonstjenester og den som er utpekt som oppdragsansvarlig for et oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering.

Det vises til omtalen i kapittel 6.2.5.5.

*Til § 9a-10 om oppdragsutførelsen*

Bestemmelsen er ny og fastsetter likeverdige regler om oppdragsutførelse for alternative tilbydere av attestasjonstjenester ved utførelse attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering som for revisorer. Det vises til omtalen i kapittel 6.2.5.6.

*Første ledd* fastsetter at alternative tilbydere av attestasjonstjenester og autoriserte bærekraftsattestanter er allmennhetens tillitspersoner ved attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering, jf. tilsvarende bestemmelse for revisorer i revisorloven § 9-1 endret annet ledd.

*Annet ledd* fastsetter at bestemmelsene i kapittel 9 som gjelder for revisorer ved attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering, også gjelder for alternative tilbydere av attestasjonstjenester og autoriserte bærekraftsattestanter.

*Tredje ledd* fastsetter at alternative tilbydere av attestasjonstjenester for hvert oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering skal utpeke én autorisert bærekraftsattestant eller bærekraftsrevisor som oppdragsansvarlig, jf. tilsvarende regler for revisorer i revisorloven § 9-3 endret første ledd.

*Til § 9a-11 om taushetsplikt og opplysningsplikt*

Bestemmelsen er ny.

I tråd med regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 4 første ledd bokstav d fastsetter bestemmelsen likeverdige regler om taushetsplikt og opplysningsplikt for alternative tilbydere av attestasjonstjenester som for revisorer ved attestasjon av bærekraftsrapportering.

*Første ledd* fastsetter at bestemmelsene i revisorloven § 10-1 om taushetsplikt gjelder tilsvarende ved attestasjon av bærekraftsrapportering. For å beskytte tilliten til attestasjonsinstituttet, gjelder taushetsplikten både ved oppdrag om pliktig og frivillig attestasjon av bærekraftsrapportering.

*Annet ledd* fastsetter at bestemmelsene i revisorloven § 10-2 om opplysningsplikt gjelder tilsvarende.

Det vises til omtalen i kapittel 6.2.5.5.

#### *Til § 9a-12 om uregelmessigheter*

Bestemmelsen er ny.

*Første ledd* fastsetter at § 12-4 b om underretning av foretaket og i tilfelle Finanstilsynet ved mistanke om uregelmessigheter, gjelder på samme måte for en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 4 første ledd bokstav h. Det vises til omtalen i kapittel 6.2.5.5.

#### *Til § 9a-13 om erstatningsansvar*

Bestemmelsen er ny og fastsetter at reglene i revisorloven § 11-1 om erstatningsansvar for revisorer gjelder tilsvarende for alternative tilbydere av autorisasjonstjenester ved utføring av oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering. Det vises til omtalen i kapittel 6.2.5.8.

#### *Til § 9a-14 om kvalitetskontroll*

Bestemmelsen er ny og fastsetter regler om Finanstilsynets kvalitetskontroll med alternative tilbydere av autorisasjonstjenester. Tilsvarende regler om Finanstilsynets kvalitetskontroll med revisorer er gitt i revisorloven § 13-1. Det vises til omtalen i kapittel 5.11.3 og 6.2.4.2.

*Første ledd* tilsvarende § 13-1 første ledd første og annet punktum.

*Annet ledd første punktum* fastsetter at kvalitetskontrollen skal foretas minst hvert sjette år, jf. revisorloven § 13-1 tredje punktum.

*Annet ledd annet punktum* fastsetter at kvalitetskontroll av alternative tilbydere av attestasjonstjenester og autoriserte bærekraftsattestanter som utfører attestasjon av bærekraftsrapportering for foretak av allmenn interesse, med unntak for små og mellomstore foretak etter regnskapsloven, skal foretas minst hvert tredje år. Tilsvarende regler for revisorer følger av revisjonsforordningen artikkel 26 nr. 2 bokstav a. Revisjonsforordningen er gjennomført i revisorloven §12-1.

*Tredje ledd* tilsvarende revisorloven § 13-1 annet ledd. *Fjerde ledd* tilsvarende § 13-1 tredje ledd. *Femte ledd* tilsvarende i § 13-1 fjerde ledd. *Sjette ledd* tilsvarende § 13-1 femte ledd. *Syvende ledd* tilsvarende § 13-1 sjette ledd.

#### *Til § 9a-15 om alternative tilbydere av attestasjonstjenester fra andre EØS-land*

Bestemmelsen er ny.

Finansdepartementet gis hjemmel til å i forskrift fastsette regler om adgang for alternative tilbydere av attestasjonstjenester som er akkreditert i andre EØS-stater til å drive virksomhet i Norge. Dersom det åpnes for alternative tilbydere av attestasjonstjenester i Norge, må det etter regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 5 innen 6. januar 2027 også åpnes for attestasjon av bærekraftsrapportering fra alternative tilbydere av attestasjonstjenester etablert i andre EØS-stater. Det vises til omtalen i kapittel 6.2.6.

#### *Til § 9a-16 om utveksling av opplysninger mellom Finanstilsynet og Norsk akkreditering*

Bestemmelsen er ny, og skal sikre mulighet for utveksling av opplysninger mellom Finanstilsynet og Norsk akkreditering uten hinder av taushetsplikt, som et ledd i tilsyn og kontroll med alternative tilbydere av attestasjonstjenester, autoriserte bærekraftsattestanter og statsautoriserte revisorer.

#### *Til endringer i § 10-2 om revisors opplysningsplikt*

Bestemmelsen endres slik at revisors opplysningsplikt også skal gjelde ved oppdrag om attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering. Det vises til omtalen i kapittel 5.4.3.2.

#### *Til § 12-4 a om forbud mot å levere visse tjenester hvis revisor attesterer bærekraftsrapporteringen til et foretak av allmenn interesse*

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. Det vises til omtalen i kapittel 5.4.3.1 og 5.4.3.3.

#### *Til § 12-4 b om uregelmessigheter*

Bestemmelsen er ny.

Bestemmelsen fastsetter nærmere regler om plikt til å underrette foretaket og i tilfelle Finanstilsynet ved mistanke om uregelmessigheter for revisor som utfører oppdrag om attestasjon 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 gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 25d. Det vises til omtalen i kapittel 5.4.3.3.

*Til endringene i § 12-6 om revisjonsforetak fra land utenfor EØS som reviderer foretak notert på regulert marked i Norge*

Bestemmelsen 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 (tredjelandstrevisorer) gjøres gjeldende også for attestasjon av bærekraftsrapportering. Det vises til omtalen i kapittel 5.9.3.

*Til endringene i § 13-1 om kvalitetskontroll*

Endringene i *første og annet ledd* gjennomfører endringene i revisjonsdirektivet artikkel 29, ved at bestemmelsene om ekstern kvalitetskontroll også gjøres gjeldende for attestasjon av bærekraftsrapportering. Det vises til omtalen i kapittel 5.11.3.

*Til endringene i § 13-2 om tilsyn med standardsetting*

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 attestasjon av bærekraftsrapportering.

*Til endringene i § 14-1 om tilbakekall og suspensjon av godkjenningen til en statsautorisert revisor*

Endringene gjennomfører endringene i revisjonsdirektivet artikkel 30a, ved at bestemmelsene om tilbakekall og suspensjon av godkjenningen til en statsautorisert revisor også gjøres gjeldende for bærekraftsattestanter. Det vises til omtalen i kapittel 5.11.3.

*Til § 14-2 a om avregistrering av alternativ tilbyder av attestasjonstjenester*

Bestemmelsen er ny og svarer til revisorloven § 14-2 om tilbakekall av tillatelsen til et revisjonsforetak. Det vises til omtalen i kapittel 6.2.4.2.

*Til endringene i § 14-3 om forbud mot å ha ledelsesfunksjon*

Bestemmelsen endres slik at reglene om forbud mot å ha ledelsesfunksjon også vil gjelde for bærekraftsattestanter og alternative tilbydere av attestasjonstjenester (IASP). Det vises til omtalen i kapittel 5.11.3.

*Til endringene i § 14-4 om forbud mot å undertegne revisjonsberetninger*

Bestemmelsen endres slik at reglene om forbud mot å undertegne revisjonsberetning også vil gjelde for attestasjon av bærekraftsrapportering og for bærekraftsattestanter og alternative tilbydere av attestasjonstjenester (IASP). Det vises til omtalen i kapittel 5.11.3.

*Til endringene i § 14-5 om overtredelsesgebyr*

Bestemmelsen endres slik at reglene om overtredelsesgebyr som i dag gjelder revisjon av årsregnskap også gjøres gjeldende for attestasjon av bærekraftsrapportering. Det vises til omtalen i kapittel 5.11.3.

*Til endringene i § 14-8 om straff*

Bestemmelsen endres slik brudd på bestemmelser i loven som er belagt med straff ved revisjon av årsregnskap også blir belagt med straff ved attestasjon av bærekraftsrapportering. Det vises til omtalen i kapittel 5.11.3.

## **8.3 Verdipapirhandelloven**

*Til endringene i § 5-5 om årsrapport*

Endringene i *annet ledd* gjennomfører endringene i rapporteringsdirektivet artikkel 4 nr. 2 bokstav c. Endringene i *femte ledd* og nytt *sjettede ledd* gjennomfører endringene i direktivet artikkel 4 nr. 4. Nytt *fjerde ledd* gjennomfører endringene i rapporteringsdirektivet artikkel 4 nr. 5.

Henvisningene til «tilsvarende regler utenfor EØS» tas ut av bestemmelsene, ettersom unntak for tredjelandutstedere 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.

Det vises til omtalen i kapittel 4.6.3.

## 8.4 Finanstilsynsloven

---

### *Til endringene i § 1*

Bestemmelsen endres slik at det fremgår at Finanstilsynet fører tilsyn med alternative tilbydere av attestasjonstjenester som er registrert etter revisorloven og autoriserte bærekraftsattestanter som er godkjent etter revisorloven. Det vises til omtalen i kapittel 6.2.4.2.

## 8.5 Aksjeloven

---

### *Til endringene i § 7-1 om generalforsamlingens valg av revisor*

Bestemmelsen endres for å gjennomføre revisjonsdirektivet artikkel 37 endret nr. 1 og 2 og artikkel 38 endret nr. 1 og 2.

I *første ledd* presiseres det at revisor velges til å revidere årsregnskapet. Endringen er nødvendig når det innføres at generalforsamlingen kan velge en annen revisor eller en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester til å attestere pliktig bærekraftsrapportering, jf. annet ledd.

Etter *annet ledd* er utgangspunktet 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 en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester til å attestere bærekraftsrapporteringen. Det vises til omtalen i kapittel 5.7.3 og 5.10.2.

*Annet ledd tredje punktum* og endringene i *tredje ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 4 første ledd bokstav e om at det skal gjelde likeverdige krav til valg og avsetting av en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester som for et revisjonsforetak. Det vises til omtalen i kapittel 6.2.5.7.

### *Til endringene i § 7-4 om revisjonsberetning*

Det presiseres at reglene i bestemmelsene om avgivelse av revisjonsberetningen, gjelder på

samme måte ved avgivelse av attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapporteringen. Det vises til omtale i kapittel 5.7.3.

### *Til endringene i § 7-5 a om at revisor deltar i generalforsamlingen*

Endringene innebærer ikke realitetsendringer, men er nødvendige som følge av endringene i kategoriseringen av foretak i regnskapsloven § 1-5.

## 8.6 Allmennaksjeloven

---

### *Til endringene i § 6-43 om revisjonsutvalget*

Bestemmelsen endres for å gjennomføre endringene i revisjonsdirektivet artikkel 39, og fastsetter at revisjonsutvalgets oppgaver utvides til å inkludere oppfølging av bærekraftsrapporteringen og attestasjonen av bærekraftsrapporteringen. Det vises til omtalen i kapittel 5.8.3.

### *Til endringene i § 7-1 om generalforsamlingens valg av revisor*

Bestemmelsen endres for å gjennomføre revisjonsdirektivet artikkel 37 endret nr. 1 og 2 og artikkel 38 endret nr. 1 og 2.

Se merknadene til tilsvarende endringer i aksjeloven § 7-1.

### *Til endringene i § 7-4 om revisjonsberetningen*

Se merknadene til tilsvarende endring i aksjeloven § 7-4.

### *Til endringene i § 7-5 a om møte mellom styret og revisor*

Se merknadene til tilsvarende endring i aksjeloven § 7-5 a.

## 8.7 Universitets- og høyskoleloven

---

### *Til endringene i § 8-7 om regnskap og revisjon*

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.

## 8.8 Finansforetaksloven

---

*Til endringene i § 8-17 om revisor*

Bestemmelsen endres for å gjennomføre revisjonsdirektivet artikkel 37 endret nr. 1 og 2 og artikkel 38 endret nr. 1 og 2.

Se merknadene til tilsvarende endringer i aksjeloven § 7-1.

*Til endringen i § 8-19 om revisjonsutvalgets oppgaver*

Bestemmelsen endres for å gjennomføre endringene i revisjonsdirektivet artikkel 39, og fastsetter at revisjonsutvalgets oppgaver utvides til å inkludere oppfølging av bærekraftsrapporteringen og attestasjonen av bærekraftsrapporteringen. Det vises til omtalen i kapittel 5.8.3.

## 8.9 Fagskoleloven

---

*Til endringene i § 33 om regnskap og revisjon*

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.

## 8.10 Åpenhetsloven

---

*Til endringen i § 3 om definisjoner*

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.

Kriteriene for salgsinntekter, balansesum og antall ansatte videreføres i definisjonen av større virksomheter etter definisjonen i åpenhetsloven § 3, men dette gjøres ved å vise til at mellomstore og store foretak etter regnskapsloven endret § 1-5 skal regnes som større virksomheter. Endringen innebærer at bestemmelsene i regnskapsloven § 1-5 åttende ledd om forsinket overgang mellom kategoriene små og mellomstore foretak, ellefte ledd om at morselskaper skal benytte konsoliderte tall ved beregning av størrelse og de andre bestemmelsene om størrelseskategorier, også gjelder for definisjonen av større virksomheter i åpenhetsloven. Det presiseres at dette også skal gjelde for virksomheter som ikke er regnskapspliktige etter regnskapsloven.

Det vises til omtalen i kapittel 3.4.2.

*Til endringen i § 5 om plikt til å redegjøre for aktsomhetsvurderinger*

Tredje ledd endres som følge av at regnskapsloven § 3-3 c oppheves. Det vises til omtalen i kapittel 3.4.2.

## 8.11 Arbeidsmiljøloven

---

*Til endringene i § 8-2 om gjennomføring av plikten til informasjon og drøfting*

Endringene gjennomfører regnskapsdirektivet ny 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 til 2-5, og hvordan informasjonen innhentes og verifiseres. Synspunktene til arbeidstakernes tillitsvalgte skal formidles til arbeidsgivers styre. Det vises til omtalen i kapittel 4.1.4.6.

## 8.12 Ikrafttredelse og overgangsregler

---

Loven del XII fastsetter bestemmelser om ikrafttredelse og overgangsregler. Etter del XII nr. 1 gjelder loven fra den tid Kongen bestemmer.

Del XII nr. 2 fastsetter overgangsregler om trinnvis innføring av de nye reglene om bærekraftsrapportering. Bestemmelsen gjennomfører CSRD (direktiv 2022/2464 om bærekraftsrapportering) artikkel 5 nr. 2 første ledd. Bestemmelsen er omtalt i kapittel 3.2.3.2.

Del XII nr. 3 tillater at små og mellomstore noterte foretak kan beslutte utsatt anvendelse av de nye reglene i regnskapsloven om bærekraftsrapportering. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet ny artikkel 19a nr. 7 og 29a nr. 7. Bestemmelsen er omtalt i kapittel 3.2.3.2.

Del XII nr. 4 gir på visse vilkår adgang til å lempe på kravene til å gi informasjon om verdikjeden i en overgangsperiode. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet ny artikkel 19a nr. 3 annet ledd og 29a nr. 3 annet ledd. Bestemmelsen er omtalt i kapittel 4.1.4.2.

Del XII nr. 5 fastsetter at opplysningskravene for tredjelandforetak i regnskapsloven § 2-8 skal anvendes regnskapsår som starter på eller etter 1. januar 2028. Bestemmelsen gjennomfører CSRD artikkel 5 nr. 2 annet ledd. Se kapittel 3.2.3.2.

Del XII nr. 6 fastsetter overgangsregler om trinnvis innføring av endringene i verdipapirhandelloven. Bestemmelsen gjennomfører CSRD artikkel 5 nr. 2 tredje ledd.

## Kapittel 9

# Lovforslag

### 9.1 Endringer i lover

#### Del I – Regnskapsloven

I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endringer:

I alle paragrafene i loven skal leddene nummeregnes fra (1) og oppover.

Ny § 1-2 a skal lyde:

§ 1-2 a. *Regnskapspliktige som omfattes av bestemmelsene om 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. filialer som nevnt i § 2-8 annet ledd,
8. 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 (AIF).*

§ 1-5 skal lyde:

§ 1-5. *Kategorier av foretak og konserner*

(1) *Som mikroforetak regnes regnskapspliktige som på balansedagen ikke overskrider grensene for minst to av følgende tre vilkår:*

- a. balansesum: 2,8 millioner kroner
- b. salgsinntekter: 5,6 millioner kroner
- c. gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 10 årsverk

(2) *Som små foretak regnes regnskapspliktige som på balansedagen ikke overskrider grensene for minst to av følgende tre vilkår:*

- a. balansesum: 35 millioner kroner

b. salgsinntekter: 70 millioner kroner

c. gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50 årsverk

(3) *Som mellomstore foretak regnes regnskapspliktige som ikke er små foretak, herunder mikroforetak, og som på balansedagen ikke overskrider grensene for minst to av følgende tre vilkår:*

- a. balansesum: 160 millioner kroner
- b. salgsinntekter: 320 millioner kroner
- c. gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 250 årsverk

(4) *Som store foretak regnes regnskapspliktige som på balansedagen overskrider grensene for minst to av følgende tre vilkår:*

- a. balansesum: 160 millioner kroner
- b. salgsinntekter: 320 millioner kroner
- c. gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 250 årsverk

(5) *Som små konsern regnes konsern som på balansedagen ikke overskrider grensene for minst to av følgende tre vilkår:*

- a. balansesum: 35 millioner kroner
- b. salgsinntekter: 70 millioner kroner
- c. gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50 årsverk

(6) *Som mellomstore konsern regnes konsern som ikke er små konsern og som på balansedagen ikke overskrider grensene for minst to av følgende tre vilkår:*

- a. balansesum: 160 millioner kroner
- b. salgsinntekter: 320 millioner kroner
- c. gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 250 årsverk

(7) *Som store konsern regnes konsern som på balansedagen overskrider grensene for minst to av følgende tre vilkår:*

- a. balansesum: 160 millioner kroner
- b. salgsinntekter: 320 millioner kroner

c. *gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 250 årsverk*

(8) Når en regnskapspliktig eller et konsern på balansedagen overskrider eller ikke lenger overskrider grensene for to av de tre vilkårene 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 påfølgende regnskapsår hvor forholdet har inntruffet.

(9) For regnskapspliktige som ikke har salgsinntekter av betydning, skal inntekter fra andre kilder anses som salgsinntekt ved vurdering av om terskelverdiene 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 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, økes grensene for balansesum og salgsinntekter med 20 prosent.

(13) Departementet kan i forskrift fastsette regler om beregningen av vilkårene for balansesum og salgsinntekter for enkelte regnskapspliktige og om regnskapsføringen ved overgang fra en foretaks-kategori 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, salgs-

inntekter 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*

(1) 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) For regnskapspliktig som utarbeider konsernregnskap, skal 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 rettsvisende 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 virksom-

heten, 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 gi informasjon 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 *betydelig 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 forsikringsdeknningen.

(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. Unntaket kommer ikke til anvendelse 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. Plikten gjelder også for små og mellomstore foretak som er noterte foretak. Mikroforetak er unntatt.*

(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 på følgende vilkår:

1. Årsberetningen til datterselskapet skal inneholde:
  - a. navnet og forretningskontoret til morselskapet som rapporterer på konsernnivå
  - b. nettlenkene til den konsoliderte bærekraftsrapporteringen og attestasjonsuttalelsen, jf. nr. 2
  - c. opplysning om at datterselskapet er unntatt fra kravene til bærekraftsrapportering.
2. Den konsoliderte bærekraftsrapporteringen og attestasjonsuttalelsen til revisor eller alternativ tilbyder av attestasjonstjenester, og i tilfelle oversettelsene som nevnt i nr. 3, skal være publisert og tilgjengelig på internett.
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 utenfor EØS (tredje-land) 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, jf. § 8-2 tredje ledd.

(7) Unntakene i fjerde og femte ledd gjelder ikke for store foretak som er noterte foretak.

(8) Der hvor 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, jf. § 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 mot kull-, olje- og gassrelaterte aktiviteter. Beskrivelsen skal inkludere 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,*

- e. hvordan strategien har blitt implementert 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 forsyningskjeden, gjennomførte tiltak for å identifisere og overvåke disse virkningene, samt andre virkninger foretaket er forpliktet til å identifisere etter andre EU-regler om å gjøre aktsomhetsvurderinger,*
  - 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,*
- 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 tjene-*

*nester, dets forretningsforbindelser og forsyningskjede,*

- 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 inntas i styreprotokollen eller dokumenteres på tilsvarende måte.*

*(5) Den regnskapspliktige skal utarbeide bærekraftsrapportering som angitt i første til femte 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 forsyningskjeden, 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*
- 5. sentrale indikatorer som er nødvendige for rapporteringen i nr. 1 til 4*

*(7) Forenklingene i sjetten ledd kan også anvendes av følgende store foretak:*

- 1. mindre og ikke-komplekse foretak, jf. finansforetaksloven § 1-5 ellefte ledd,*
- 2. egenforsikringsforetak (captive),*
- 3. egenforsikringsforetak for gjenforsikring.*

*(8) Regnskapspliktige som benytter adgangen i sjetten 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) Regnskapspliktige som utarbeider bærekraftsrapportering i samsvar med første til åttende 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.*

#### § 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.

#### § 2-6. Standarder for bærekraftsrapportering

(1) Departementet fastsetter forskrifter som svarer til kommisjonsforordninger fastsatt i medhold av følgende bestemmelser i regnskapsdirektivet (direktiv 2013/34/EU med senere endringer):

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
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 (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.

(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 tredjelandsforetaket ikke har lagt frem en slik attestasjonsuttalelse, skal datterselskapet eller filialen avgi en erklæring om at tredjelandsforetaket ikke har lagt frem en attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapporten.

(7) Bærekraftsrapporten og attestasjonsuttalelsen skal være på eller oversettes til norsk, svensk, dansk eller engelsk.

(8) Finanstilsynet kan kreve at datterselskaper og filialer som nevnt i første og annet ledd skal sende inn opplysninger om de samlede salgsinntektene i filialen og i EØS. Dette kan kreves uavhengig av størrelsesgrensene i første og annet ledd.

(9) Med salgsinntekter menes for tredjelandsforetak som nevnt i første og annet ledd, inntektene slik de er definert av de regnskapsreglene som foretakets årsregnskap er utarbeidet etter.

### § 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,
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. Undertegning av årsberetningen mv.

(1) Bestemmelsene i § 3-5 om undertegning av årsregnskapet og påtegnet forbehold gjelder også for årsberetningen.

(2) Underskrift på 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 kapitelloverskriften lyde:

### **Kapittel 3. Årsregnskap**

I § 3-1 skal paragrafoverskriften lyde:

#### § 3-1. Plikt til å utarbeide årsregnskap

Annet ledd oppheves. Tredje og fjerde ledd blir nye annet og tredje ledd.

§ 3-2 skal lyde:

#### § 3-2. Årsregnskapets innhold

(1) Årsregnskapet skal inneholde resultatregnskap, balanse og noteopplysninger. Mellomstore og store foretak skal utarbeide kontantstrømoppstilling. Årsregnskapet kan i tillegg inneholde en oppstilling av endringer i egenkapitalen.

(2) For morselskap i mellomstore og store konsern består årsregnskapet av selskapsregnskap og konsernregnskap. Konsernregnskapet skal omfatte morselskapet og alle datterselskapene. Konsernregnskapet skal vise disse foretakene som en enhet (konsolidering). Transaksjoner mellom konsoliderte foretak skal ikke regnskapsføres i konsernregnskapet.

(3) Et morselskap kan unnlate å utarbeide konsernregnskap hvis samtlige av selskapets datterselskaper både hver for seg og samlet er av uvesentlig betydning, eller samtlige av foretakets datterforetak kan utelates fra konsolidering etter § 3-8.

§ 3-2b blir § 3-3. I første ledd første punktum endres «som oppfyller vilkårene for små foretak i § 1-6» til «som er små foretak etter § 1-5».

§ 3-3b til 3-3d oppheves

§ 3-4 tredje ledd skal lyde:

(3) Årsregnskapet skal være på norsk. Departementet kan ved forskrift eller enkeltvedtak bestemme at årsregnskapet kan være på et annet språk.

§ 3-5 skal lyde:

#### § 3-5. Undertegning av årsregnskapet

(1) For regnskapspliktige som har styre, skal årsregnskapet underskrives av samtlige styremedlemmer. For regnskapspliktige som har daglig leder, skal også daglig leder underskrive. For regnskapspliktige som verken har styre eller daglig leder, skal deltakerne eller medlemmene underskrive.

(2) Har en som skal underskrive innvendinger mot årsregnskapet skal vedkommende underskrive 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

I § 7-1 gjøres følgende endringer:

Første ledd skal lyde:

(1) I noter til årsregnskapet *skal mellomstore og store foretak gi opplysninger som nevnt i §§ 7-2 til 7-34. Små foretak kan i stedet gi opplysninger som nevnt i §§ 7-35 til 7-46.*

Tredje ledd skal lyde:

(3) Opplysninger kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme den regnskapspliktiges eller i tilfelle, konsernets stilling og resultat. *Mellomstore og store foretak skal likevel alltid gi opplysninger som nevnt i §§ 7-26, 7-27 og 7-30 til 7-32. Små foretak skal alltid gi opplysninger som nevnt i §§ 7-42 til 7-45.*

I § 7-5, § 7-20, § 7-21, § 7-26, § 7-31 og § 7-31b, endres «store foretak» til «foretak av allmenn interesse».

I § 7-26 femte ledd endres «Regnskapspliktige som er utstedere med Norge som hjemstat etter verdipapirhandelloven § 5-4» til «Foretak av allmenn interesse».

I overskriften til § 7-31 endres «store» til «foretak av allmenn interesse».

§ 8-1 skal lyde:

§ 8-1. *Offentlighet*

(1) Årsregnskapet, årsberetningen, *revisjonsberetningen og attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen* er offentlige. Enhver har rett til å gjøre seg kjent med innholdet av *denne rapporteringen* hos den regnskapspliktige eller hos Regnskapsregisteret. *Rapporteringen skal være publisert og tilgjengelig på nettsidene til regnskapspliktig som skal utarbeide bærekraftsrapportering etter § 2-3.*

(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) *Første ledd gjelder tilsvarende for bærekraftsrapporten, attestasjonsuttalelsen og erklæringene som nevnt i § 8-2 fjerde ledd.*

(4) 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 inkludert i 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 sjette ledd nr. 4 bokstav b.*

*(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) Lov 2. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak § 6-3 om registrering og kunngjøring av selskapsopplysninger og dokumenter på Felleskapets offisielle språk gjelder tilsvarende for innsending av oversettelser av årsregnskapet, årsberetningen og revisjonsberetningen.*

§ 10-1 første ledd skal lyde:

*(1) 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.*

#### *Del II – Revisorloven*

*I lov 20. november 2020 nr. 128 om revisjon og revisorer (revisorloven) gjøres følgende endringer:*

*I alle paragrafene i loven skal leddene nummereres fra (1) og oppover.*

*I § 1-1 gjøres følgende endringer:*

*Første ledd skal lyde:*

*(1) Loven gjelder revisjonsplikt, godkjenning av revisorer, lovfestet revisjon, attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering og revisorbekreftelser.*

*I § 1-2 gjøres følgende endringer:*

*Første og annet ledd skal lyde:*

*(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.*

*Femte ledd skal lyde:*

*(5) Med revisors nettverk menes foretak som har avtale med revisor om bruk av likelydende navn, overskudds- eller kostnadsdeling, felles eierskap, kontroll eller ledelse, eller deling av vesentlige faglige eller forretningsmessige ressurser, og nettverket fremstår som et fellesskap. Dette gjelder også for en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester.*

*§ 2-3 første ledd skal lyde:*

*(1) 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. Dette gjelder tilsvarende for valg av en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester.*

*§ 3-1 nytt annet ledd skal lyde:*

*(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.*

*§ 3-2 annet ledd skal lyde:*

*(2) Utdanningen skal sikre nødvendig teoretisk kunnskap som er relevant for lovfestet revisjon og attestasjon av bærekraftsrapportering i Norge.*

Ny § 3-3 a skal lyde:

§ 3-3 a Bærekraftsrevisor

(1) Tilleggsgodkjenning som bærekraftsrevisor er nødvendig for å utføre attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering.

(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 i § 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) Statsautorisert revisor godkjent før 1. januar 2024 gis tilleggsgodkjenning som bærekraftsrevisor på grunnlag av krav til opplæring som er fastsatt av departementet i forskrift. Dette gjelder også for

a. statsautorisert revisor godkjent før 1. januar 2024 som får godkjenningen tilbake etter § 3-8 om deponering

b. person som 1. januar 2024 hadde påbegynt praktisk opplæring etter § 3-3 og som får godkjenning som statsautorisert revisor før 1. januar 2026.

Annet og tredje ledd gjelder ikke.

(5) 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.

I § 3-7 gjøres følgende endringer:

Første ledd nytt annet punktum skal lyde:

Tittelen bærekraftsrevisor kan bare benyttes av statsautorisert revisor med tilleggsgodkjenning etter § 3-1 annet ledd.

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 første ledd skal lyde:

(1) 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.

§ 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 annet ledd skal lyde:

(2) Etterutdanningen etter første ledd bokstav a) skal være tilstrekkelig og må minst dekke fagområdene revisjon, herunder attestasjon av bærekraftsrapportering, finansregnskap, bærekraftsrapportering, verdsettelse og analyse, skatte- og avgiftsrett og foretaksrett.

§ 6-1 skal lyde:

§ 6-1. Revisor- og attestantregisteret

(1) Finanstilsynet skal føre et offentlig register over statsautoriserte revisorer og revisjonsselskaper, autoriserte bærekraftsattestanter og alternative tilbydere av attestasjonstjenester.

(2) Statsautoriserte revisorer, revisjonsselskaper, autoriserte bærekraftsattestanter og alternative tilbydere av attestasjonstjenester, skal uten ugrunnet opphold gi melding til Finanstilsynet om endringer i registrerte opplysninger.

I § 6-2 gjøres følgende endringer:

I første ledd første punktum endres «Revisorregisteret» til «Registeret».

Første ledd ny bokstav c skal lyde:

c. om revisoren er godkjent som bærekraftsrevisor

Nåværende bokstav c blir ny bokstav d som skal lyde:

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.

I § 6-4 gjøres følgende endringer:

I første ledd første punktum endres «Revisorregisteret» til «Registeret».

Første ledd bokstav c skal lyde:

c. navn og registernummer på statsautoriserte revisorer og autoriserte bærekraftsattestanter som er tilknyttet revisjonsforetaket som innehaver, partner, ansatt eller på annen måte. Det skal angis hvilke statsautoriserte revisorer som har godkjenning som bærekraftsrevisor.

Første ledd bokstav g skal lyde:

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.

Ny § 6-5 skal lyde:

§ 6-5 *Opplysninger om autoriserte bærekraftsattestanter*

(1) Registeret skal inneholde følgende opplysninger om autoriserte bærekraftsattestanter:

a. navn, adresse og registernummer tildelt av Finanstilsynet

b. navn, adresse, nettstedadresse og organisasjonsnummer på alternativ tilbyder av attestasjonstjenester eller revisjonsforetak som bærekraftsattestanten er tilknyttet som partner, ansatt eller på annen måte

c. om attestanten er registrert i et annet land, navn på tilsynsmyndigheten og registernummer tildelt i landet.

Ny § 6-6 skal lyde:

§ 6-6 *Opplysninger om alternative tilbydere av attestasjonstjenester*

(1) Registeret skal inneholde følgende opplysninger om foretak som er alternative tilbydere av attestasjonstjenester registrert i henhold til § 9a-1 annet ledd:

a. navn, kontoradresse, postadresse og organisasjonsnummer

b. registernummer tildelt av Finanstilsynet

c. navn og registernummer på autoriserte bærekraftsattestanter og statsautoriserte revisorer som er tilknyttet foretaket som partner, ansatt eller på annen måte

d. navn på kontaktperson og foretakets nettstedadresse

e. navn og adresse til hvert avdelingskontor i Norge

f. navn og adresse på de andre foretakene i foretakets nettverk eller opplysning om hvor slik informasjon er allment tilgjengelig

g. om foretaket er registrert i et annet land, navn på tilsynsmyndighet, registernummer og organisasjonsnummer i landet

h. navn og adresse på medlemmer og varamedlemmer i styret og på daglig leder

i. navn og adresse på aksjeeiere eller deltakere i foretaket.

I § 7-1 skal annet til fjerde ledd 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 overskuddsdeling som er tilstrekkelige til å sikre kvalitet 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 bærekraftsrapporteringen*.

§ 7-2 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*
- 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 kapittelet 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.*

Kapittel 9 skal lyde:

## **Kapittel 9 Revisors plikter ved lovfestet revisjon, attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering og revisorbekreftelser**

§ 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. *Forberedelse og fortsettelse av revisjonsoppdraget*

(1) Før et revisjonsforetak påtar seg et oppdrag om lovfestet revisjon eller *attestasjon av plik-*

*tig 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 bærekraftsrapporteringen tidligere ble attestert av en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester.*

(2) Før et revisjonsforetak påtar seg eller fortsetter en lovfestet revisjon eller attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering for små eller mellomstore foretak etter regnskapsloven § 1-5, 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. Oppdragsansvarlig revisor

(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. Revisors plikter ved utførelse av lovfestet revisjon

(1) Revisor skal vurdere om årsregnskapet er utarbeidet i samsvar med gjeldende lovkrav.

(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, om årsberet-

ningen er konsistent med årsregnskapet, og om revisor, basert på kunnskapen opparbeidet gjennom revisjonen av årsregnskapet, har avdekket vesentlig feilinformasjon i årsberetningen.

(3) Revisor skal utføre lovfestet revisjon i samsvar med god revisjonsskikk. Dette innebærer blant annet at revisor skal

- opparbeide seg en forståelse av virksomheten, den interne kontrollen og andre forhold som kan være av betydning for revisjonen, herunder gjeldende lovkrav for virksomheten
- vurdere om ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for at foretakets bokføring er i samsvar med gjeldende lovkrav
- identifisere risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet, enten de skyldes misligheter eller utilsiktede feil, herunder som følge av brudd på gjeldende lovkrav
- utforme og gjennomføre revisjonshandlinger for å håndtere de identifiserte risikoene
- innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis som grunnlag for sin uttalelse i revisjonsberetningen.

(4) Revisor skal utføre revisjonen med profesjonell skepsis, herunder være oppmerksom på muligheten for vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet som skyldes misligheter eller utilsiktede feil. Revisor skal særlig utvise profesjonell skepsis ved vurdering av regnskapsestimer knyttet til virkelige verdier, nedskrivninger av eiendeler, avsetninger, transaksjoner med nærstående parter og fremtidige kontantstrømmer av betydning for foretakets evne til fortsatt drift.

(5) Utkontraktering av oppgaver er uten betydning for revisors ansvar og plikter.

(6) Departementet kan i forskrift fastsette krav til utførelsen av lovfestet revisjon hvis det er nødvendig for gjennomføringen av internasjonale forpliktelser.

### § 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:

- 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. Kommunikasjon med styret

(1) Revisor skal kommunisere skriftlig til styret om alle forhold som er fremkommet ved revisjonen eller ved attestasjon 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. Revisor skal angi hva forholdet gjelder og hvilke konsekvenser det vil ha for revisjonen hvis forholdet ikke følges opp. Revisor skal se etter at de kommuniserte forholdene er behandlet av styret. Det skal fremgå av den skriftlige kommunikasjonen at den er gitt etter paragrafen her. I foretak som ikke har styre, skal kommunikasjonen skje til annet relevant ledelsesorgan.

(2) Revisor skal nummerere sin skriftlige kommunikasjon etter paragrafen her.

#### § 9-6. Rett og plikt til å trekke seg som revisor

(1) 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. Revisjonsberetning

(1) Revisor skal avgi en revisjonsberetning som viser resultatet av den lovfestede revisjonen. Revisjonsberetningen skal være skriftlig, datert, signert av oppdragsansvarlig revisor og angi hvor revisor er etablert. Revisjonsberetningen skal være på norsk eller samme språk som den revidertes årsregnskap. Revisjonsberetningen skal avgis uten ugrunnet opphold etter at årsregnskapet er utarbeidet.

- (2) I revisjonsberetningen skal revisor
- a. navngi den reviderte, hvilket årsregnskap som er revidert, og hvilket regnskapsregelverk som er anvendt ved utarbeidelsen av årsregnskapet
  - b. gi en beskrivelse av hva revisjonen har omfattet, der det minst skal opplyses hvilke revisjonsstandarder som er anvendt
  - c. uttale seg om årsregnskapet etter revisors mening gir et rettvisende bilde i samsvar med det regnskapsregelverket som er benyttet og om det oppfyller gjeldende lovkrav. Revisors konklusjon skal enten være uten forbehold, med forbehold eller negativ. Hvis revisor ikke har grunnlag for å konkludere, skal det opplyses at revisor ikke kan uttale seg
  - d. ved bruk av presisering vise til forhold i årsregnskapet som revisor mener bør fremheves uten å ta forbehold
  - e. opplyse om andre forhold som revisor på grunnlag av revisjonen anser at brukerne av revisjonsberetningen bør gjøres kjent med, herunder om det foreligger forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret, bedriftsforsamlingen, representantskapet eller daglig leder
  - 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 2-5
  - h. uttale seg hvis det er vesentlig usikkerhet knyttet til hendelser eller forhold som kan gi grunnlag for betydelig tvil om den revidertes evne til fortsatt drift.

(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 m.v.

(4) Der revisjonen er utført av mer enn én revisor, skal revisorene bli enige om resultatet av revisjonen og avgi en felles revisjonsberetning. Hvis revisorene ikke blir enige, skal revisorene uttale seg om årsregnskapet i hvert sitt avsnitt i revisjonsberetningen og angi årsaken til uenigheten.

#### § 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 alternativ tilbyder av attestasjonstjenester, jf. § 9a-1, 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 sikkerhet, om
  - bærekraftsrapporteringen er i samsvar med kravene i regnskapsloven kapittel 2, 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
  - 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. Særlige krav ved revisjon av konsernregnskaper og attestasjon av pliktig konsolidert bærekraftsrapportering mv.

(1) Konsernrevisor har ansvaret for at revisjonsberetningen til et morforetak også dekker konsernregnskapet.

(2) Konsernrevisor skal gjennomgå og vurdere revisjon utført av andre revisorer som er nødvendig for konsernrevisjonen. For å kunne bygge på revisjon utført av andre revisorer, må konsernrevisor om nødvendig innhente samtykke til overføring av relevant oppdragsdokumentasjon. Hvis konsernrevisor ikke får gjennomgått og vurdert revisjon utført av andre revisorer, eller konsernrevisors vurdering er at det ikke kan bygges på den utførte revisjonen, skal konsernrevisor sørge for ytterligere revisjonshandlinger.

(3) Hvis konsernrevisor ikke får gjennomgått og vurdert revisjon utført av andre revisorer i samsvar med annet ledd, skal konsernrevisor underrette Finanstilsynet.

(4) Hvis et datterforetak revideres av en revisor eller et revisjonsselskap 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 konsernrevisjonen. Oppbevaringsplikten gjelder ikke hvis betryggende tilgang til dokumentasjonen er sikret ved avtale med datterforetakets revisor eller på annet vis.

(5) Konsernrevisor skal på forespørsel fremlegge oppdragsdokumentasjon som nevnt i annet ledd for Finanstilsynet. Det samme gjelder oppdragsdokumentasjon som nevnt i fjerde ledd, med mindre konsernrevisor kan vise til forhold utenfor konsernrevisors kontroll som gjorde at dokumentasjonen ikke kunne fremlegges.

(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. *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.

#### § 9-10. *Revisors plikter ved revisorbekreftelser*

(1) Oppdrag om revisorbekreftelser skal 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 blant annet at revisor skal kommunisere med styret i samsvar med § 9-5 første ledd. Når grunnlaget for bekreftelsen ikke er lov eller forskrift skal revisor sørge for en klar forståelse av oppdraget.

(2) Kravene til uavhengighet i § 8-1 første og andre ledd og § 8-5 første ledd gjelder tilsvarende for oppdrag om revisorbekreftelser.

Nytt kapittel 9a skal lyde:

### **Kapittel 9a Alternative tilbydere av attestasjonstjenester**

#### § 9a-1. *Akkreditering og registrering*

(1) En alternativ tilbyder av attestasjonstjenester skal være akkreditert i samsvar med forordning (EF) nr. 765/2008 om fastsettelse av krav til akkreditering og markedstilsyn for markedsføring av varer, jf. EØS-vareloven § 2, for den spesifikke samsvarsvurderingsvirksomheten å avgi attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapportering etter § 9-7a i samsvar med vilkårene i dette kapitlet. Hvis en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester blir avregistrert eller suspendert i medhold av § 14-2a skal akkrediteringen trekkes tilbake eller suspenderes.

(2) En alternativ tilbyder av attestasjonstjenester skal være registrert hos Finanstilsynet før foretaket påtar seg attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering. Finanstilsynet skal registrere alternative tilbydere av attestasjonstjenester som er akkreditert i henhold til første ledd og som ikke er avregistrert i medhold av § 14-2 a.

#### § 9a-2. *Godkjenning som autorisert bærekraftsattestant*

(1) Finanstilsynet gir godkjenning som autorisert bærekraftsattestant til personer som oppfyller kravene i §§ 9a-3 til 9a-6.

#### § 9a-3. *Utdanning*

(1) Autorisert bærekraftsattestant skal ha

- opnådd mastergrad i regnskap og revisjon eller en tilsvarende utenlandsk mastergrad eller
- en utdanning i henhold til forskrift gitt av departementet som dekker kunnskapskravene til utdanningen som nevnt i bokstav a så langt det er relevant for attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering.

(2) Utdanningen skal sikre nødvendig teoretisk kunnskap som er relevant for attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering.

(3) Hvis det er mer enn fem år siden utløpet av det kalenderåret kravene i første ledd ble oppfylt, må søkeren oppfylle kravene til etterutdanning i § 9a-7 første og annet ledd. Dokumentasjonskravet i § 9a-7 fjerde til sjette ledd gjelder.

(4) Departementet kan i forskrift fastsette nærmere regler om utdanningskrav for godkjenning som autorisert bærekraftsattestant, herunder krav til karakterer og dokumentasjon.

(5) En person som

- a. har erfaring som ansvarlig for oppdrag om attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering eller tilsvarende rapportering om bærekraftsforhold, og
- b. er utsett til å ha ansvar for oppdrag om attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering i søknad om akkreditering som nevnt i § 9a-1, som er levert før 1. januar 2024 og innvilget før 1. januar 2026

gis godkjenning som autorisert bærekraftsattestant på grunnlag av krav til opplæring som er fastsatt av departementet i forskrift. Første ledd og § 9a-4 gjelder ikke.

#### § 9a-4. Praktisk opplæring

(1) Autorisert bærekraftsattestant skal ha minst to års praktisk opplæring i attestasjon av bærekraftsrapportering eller andre bærekraftsrelaterte tjenester, også for konsern. Minst ett år av opplæringen skal gjennomføres etter at kravene i § 9a-3 første og annet ledd er oppfylt. Opplæringen skal gjennomføres i et revisjonsforetak eller hos en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester.

(2) Autorisert bærekraftsattestant skal ha bestått praktisk eksamen som nevnt i § 3-3 a tredje ledd. For å ta eksamen må utdanning etter § 9a-3 og minst ett år av den praktiske opplæringen være gjennomført.

(3) Departementet kan i forskrift fastsette regler om praktisk opplæring for godkjenning som autorisert bærekraftsattestant, herunder gjøre unntak fra kravene i denne paragrafen.

#### § 9a-5. Vilkår om å være skikket

- (1) Godkjenning som autorisert bærekraftsattestant skal ikke gis til personer som
- a. ikke er myndig
  - b. ikke er i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller
  - c. er dømt for straffbart forhold som gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan utøve attestasjonsvirksomhet på en forsvarlig måte

d. har utvist en atferd som gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan utøve attestasjonsvirksomhet på en forsvarlig måte.

(2) Ved vurderingen etter første ledd bokstav d skal det særlig tas hensyn til om atferden har medført tilbakekall av en offentlig godkjenning eller tilsynsmessige reaksjoner, bestått i regelbrudd som er konstatert ved bedømming av en akkreditering, forvaltningsvedtak eller rettsavgjørelse eller gitt grunnlag for at vedkommende er ilagt konkurskarantene eller annet virksomhetsforbud.

(3) Søker skal legge frem ordinær politiattest etter politiregisterloven § 40.

#### § 9a-6. Godkjenning av utenlandske bærekraftsattestanter

(1) Departementet kan i forskrift gi regler om godkjenning som autorisert bærekraftsattestant av personer med kvalifikasjoner fra andre land.

#### § 9a-7. Etterutdanning

(1) En autorisert bærekraftsattestant skal ha gjennomført minst 120 timer relevant etterutdanning i løpet av de tre foregående kalenderårene eller i løpet av det inneværende og de to foregående kalenderårene. Etterutdanningen skal være innenfor fagkretsen for en mastergrad i regnskap og revisjon, jf. § 3-2 første ledd. Som relevant etterutdanning regnes:

- a. strukturert opplæring og undervisning
- b. utarbeidelse av undervisningsopplegg, artikler og annet fagstoff, deltakelse i fagteknisk utvalgsarbeid, sensur ved eksamen og likeverdig aktivitet med inntil 30 timer.

(2) Etterutdanningen etter første ledd bokstav a skal være tilstrekkelig og må minst dekke fagområdene revisjon, herunder attestasjon av bærekraftsrapportering, bærekraftsrapportering, finansregnskap og foretaksrett.

(3) Kravene til etterutdanning skal være oppfylt fra og med det fjerde årsskiftet etter at attestanten fikk godkjenning etter § 9a-2.

(4) Etterutdanningen skal dokumenteres. Dokumentasjon for strukturert opplæring skal være utarbeidet av den som arrangerer opplæringen og skal inneholde navn på arrangøren og den som står for opplæringen, tittelen på opplæringen, en kort beskrivelse av det faglige innholdet, dato for gjennomføring, antall timer deltakelse og opplæringsformen.

(5) Attestanten skal kunne fremvise en samlet kronologisk oversikt over etterutdanning som er gjennomført i hver treårsperiode med opplysning om antall timer og fordeling på fagemner som

angitt i andre ledd. For strukturert opplæring skal oversikten angi arrangør, tittelen på opplæringen og dato for gjennomføring.

(6) Dokumentasjon etter fjerde ledd og oversikt som nevnt i femte ledd skal oppbevares i fem år etter utløpet av det kalenderåret etterutdanningen ble gjennomført.

(7) Ved avvikling av foreldrepermisjon utover seks måneder utvides perioden i første ledd med ett år. Finanstilsynet kan i særlige tilfeller og i en tidsbegrenset periode tillate et lavere krav til etterutdanning enn angitt i første ledd

#### § 9a-8. *Organisering av virksomheten og kvalitetsstyring*

(1) Alternative tilbydere av attestasjonstjenester skal overholde kravene i § 7-1 om organisering av virksomheten og kvalitetsstyring. Kvalitetsstyringen skal omfatte et system for å sikre kvaliteten på attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering.

(2) Alternative tilbydere av attestasjonstjenester skal føre klientregister i henhold til § 7-2.

(3) Alternative tilbydere av attestasjonstjenester skal registrere overtredelser og skriftlige klager i henhold til § 7-3.

#### § 9a-9. *Uavhengighet*

(1) Bestemmelsene i kapittel 8, jf. § 8-1 a første ledd, og § 12-4 a gjelder tilsvarende for alternative tilbydere av attestasjonstjenester.

(2) § 8-8, jf. § 8-1 a annet ledd, gjelder tilsvarende for personer med samme rolle hos en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester.

(3) Når det i kapittel 8 refereres til revisor, skal det også forstås som den alternative tilbyderen av attestasjonstjenester og den som er utpekt som oppdragsansvarlig for et oppdrag om attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering.

#### § 9a-10. *Oppdragsutførelsen*

(1) En alternativ tilbyder av attestasjonstjenester og en autorisert bærekraftsattestant er allmennhetens tillitsperson ved utførelse av attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering.

(2) Bestemmelsene i kapittel 9 som gjelder ved attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering, gjelder også for alternativ tilbyder av attestasjonstjenester og autorisert bærekraftsattestant. Alternative tilbydere av attestasjonstjenester skal utføre attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering i samsvar med god revisjonsskikk for attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering.

(3) En alternativ tilbyder av attestasjonstjenester skal for hvert oppdrag om attestasjon av

pliktig bærekraftsrapportering utpeke én autorisert bærekraftsattestant eller bærekraftsrevisor som oppdragsansvarlig.

#### § 9a-11. *Taushetsplikt og opplysningsplikt*

(1) Bestemmelsene i § 10-1 om revisors taushetsplikt gjelder for en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester for opplysninger som mottas i forbindelse med attestasjon av bærekraftsrapportering.

(2) Bestemmelsene i § 10-2 gjelder tilsvarende når pliktig bærekraftsrapportering blir attestert av en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester.

#### § 9a-12. *Uregelmessigheter*

(1) Bestemmelsene i § 12-4 b gjelder på samme måte for en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester.

#### § 9a-13. *Erstatningsansvar*

(1) Bestemmelsene i § 11-1 gjelder på samme måte for en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester ved utførelse av attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering.

#### § 9a-14. *Kvalitetskontroll*

(1) Alternative tilbydere av attestasjonstjenester og autoriserte bærekraftsattestanter er underlagt kvalitetskontroll av Finanstilsynet eller den tilsynet utpeker. Kvalitetskontroll foretas på grunnlag av en risikovurdering.

(2) Kvalitetskontroll av alternative tilbydere av attestasjonstjenester og autoriserte bærekraftsattestanter som utfører attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering foretas minst hvert sjette år. Kvalitetskontroll av alternative tilbydere av attestasjonstjenester og autoriserte bærekraftsattestanter som utfører attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering for foretak av allmenn interesse, med unntak for små og mellomstore foretak etter regnskapsloven, foretas minst hvert tredje år.

(3) Kvalitetskontrollen skal omfatte en vurdering av uavhengighet, ressursanvendelse, attestasjonshonorarer og oppdragsutførelse. For alternative tilbydere av attestasjonstjenester skal kvalitetskontrollen dessuten omfatte en vurdering av selskapets kvalitetsstyring. Resultatene av kvalitetskontrollen skal beskrives i en skriftlig rapport.

(4) Merknader etter kvalitetskontrollen skal følges opp uten ugrunnet opphold.

(5) Kvalitetskontrollen skal ta hensyn til omfanget av og kompleksiteten i virksomheten til den alternative tilbyderen av attestasjonstjenester.

(6) Kontrollører skal ha den utdanning og erfaring som er nødvendig for å kunne utføre en kvalitetskontroll. En kontrollør kan ikke i løpet av de tre siste årene før en kontroll ha vært tilknyttet den kontrollerte som tillitsvalgt, partner, ansatt eller på annen måte. Finanstilsynet skal offentliggjøre en årlig rapport om resultatene fra kvalitetskontrollen.

(7) Finanstilsynet godkjenner opplegget for kvalitetskontroll som utføres av andre enn tilsynet, og tilsynet kan gi instruksjer om gjennomføringen av kontrollene.

#### § 9a-15. *Alternative tilbydere av attestasjonstjenester fra andre EØS-land*

(1) Departementet kan i forskrift fastsette regler om adgang for alternative tilbydere av attestasjonstjenester som er akkreditert et annet EØS-land til å drive virksomhet i Norge.

#### § 9a-16. *Utvexling av opplysninger mellom Finanstilsynet og Norsk akkreditering*

(1) Finanstilsynet og Norsk akkreditering kan uten hinder av taushetsplikt utveksle opplysninger som er relevante for akkreditering og tilsyn med alternative tilbydere av attestasjonstjenester og for tilsyn med statsautoriserte revisorer og autoriserte bærekraftsattestanter.

§ 10-2 skal lyde:

#### § 10-2. *Revisors opplysningsplikt*

(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 attestasjon 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 revisjonsoppdrag eller oppdrag om attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering når ny revisor ber om det og dette kan ha betydning for den fremtidige revisjonen.

(3) Hvis den reviderte ikke oppfyller en plikt til å utlevere bestemte dokumenter til offentlige myndigheter, skal revisor etter forespørsel fra

vedkommende myndighet utlevere kopi av slike dokumenter som revisor har i sin besittelse.

Nye §§ 12-4 a og 12-4 b skal lyde:

#### § 12-4 a. *Forbud mot å levere visse tjenester*

(1) En revisor som attesterer bærekraftsrapporteringen til et foretak av allmenn interesse eller et foretak i samme nettverk som revisoren, skal verken direkte eller indirekte yte forbudte andre tjenester enn revisjon til det foretaket som revisor attesterer bærekraftsrapporteringen til, dets morforetak eller dets kontrollerte foretak i EØS. Forbudet omfatter tjenestene nevnt i revisjonsforordningen artikkel 5 nr. 1 annet ledd bokstav b, c og e til k a. i perioden mellom starten på den perioden den attesterte bærekraftsrapportering gjelder for og avgivelsen av attestasjonsuttalelsen, og b. i 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. Det er et vilkår at revisjonsutvalget har godkjent dette etter å ha foretatt en behørig vurdering av uavhengigheten og tiltak for å sikre uavhengigheten som revisor har iverksatt i henhold til § 8-5 første ledd.

(3) Når et foretak i nettverket til revisoren som attesterer bærekraftsrapporteringen til et foretak av allmenn interesse, yter andre tjenester enn revisjon som nevnt i første ledd til et foretak som er 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 uregelmessig-

*heter til Finanstilsynet, skal dette ikke anses som et brudd på taushetsplikt.*

I § 12-6 gjøres følgende endringer:

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 angis i registret 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.

Fjerde ledd skal lyde:

(4) 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* på regulert marked i Norge, og som ikke er registreringspliktige. Revisjonsberetning avgitt av et revisjonsforetak som har registreringsplikt etter denne bestemmelsen, har ingen rettsvirkning hvis revisjonsforetaket ikke er registrert i Finanstilsynets register.

§ 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 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 første ledd skal lyde:

(1) Finanstilsynet har overordnet ansvar for tilsyn med fastsetting av standarder om revisjon, *attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering*, kvalitetsstyring og yrkesetikk.

I § 14-1 første og annet ledd gjøres følgende endringer:

(1) Finanstilsynet kan kalle tilbake godkjenningen hvis en statsautorisert revisor *eller autorisert bærekraftsattestant* må anses uskikket fordi vedkommende

- a. har overtrådt revisors plikter etter gjeldende lovkrav og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove, eller
- b. ikke lenger oppfyller vilkårene i § 3-4.

(2) Finanstilsynet kan suspendere godkjenningen hvis en statsautorisert revisor *eller autorisert bærekraftsattestant* er siktet for et forhold som kan medføre tilbakekall, inntil straffesaken er avsluttet.

Ny § 14-2 a skal lyde:

*§ 14-2 a Avregistrering av alternativ tilbyder av attestasjonstjenester*

(1) *Finanstilsynet kan avregistrere en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester hvis foretaket*

- a. *mister akkrediteringen som nevnt i § 9a-1 første ledd eller*
- b. *må anses uskikket fordi foretaket har overtrådt sine plikter etter gjeldende lovkrav og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove.*

(2) *Finanstilsynet kan suspendere registreringen hvis en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester får akkrediteringen som nevnt i § 9-1 første ledd suspendert, eller er siktet for et forhold som kan medføre avregistrering, inntil straffesaken er avsluttet.*

§ 14-3 første og annet ledd skal lyde:

(1) Dersom en statsautorisert revisor *eller autorisert bærekraftsattestant* har overtrådt bestemmelser gitt i eller i medhold av loven her, og overtredelsen medfører at vedkommende må anses uskikket til å ha ledelsesfunksjon i et revisjonsselskap, *en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester* eller foretak av allmenn interesse, kan Finanstilsynet fatte vedtak om at vedkommende ikke kan ha slik ledelsesfunksjon.

(2) Et vedtak etter første ledd innebærer at personen ikke kan være medlem av styret eller daglig leder i et foretak av allmenn interesse, *et*

revisjonsselskap eller en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester.

§ 14-4 første ledd skal lyde:

(1) Dersom en statsautorisert revisor eller autorisert bærekraftsattestant 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 skal lyde:

(1) Finanstilsynet kan ilegge overtredelsesgebyr ved overtredelse av

- a. § 7-1
- b. §§ 8-1 til 8-7
- c. §§ 8-8 eller 12-5
- d. §§ 9-2 til 9-10
- e. §§ 9a-8 til 9a-10
- f. revisjonsforordningen artikkel 4, jf. § 12-3, om revisjonshonorar
- g. artikkel 5, jf. § 12-4, om forbud mot å levere visse tjenester
- h. §§ 12-4 a
- i. artikkel 8 om gjennomgang av revisjonsopdraget av en revisor som ikke har deltatt i revisjonen
- j. 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, jf. § 9a-10 annet ledd første punktum
  - § 9-10
  - § 9a-9
  - § 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, § 9-4 a annet ledd og § 9a-10 annet ledd annet punktum, straffes med bøter eller fengsel inntil ett år.

### Del III – Verdipapirhandelloven

I lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel (verdipapirhandelloven) gjøres følgende endringer:

§ 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:

1. revidert årsregnskap,
2. årsberetning, og
3. erklæringer fra de personene som er ansvarlige hos utstederen, med tydelig angivelse av deres navn og rolle, om at
  - a. 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. 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 at
  - c. 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 inkludere 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 nr. 3. Departementet kan også fastsette forskrift om krav til revisjon, valg av revisor og revisjonsutvalg.

§ 5-8a oppheves

#### Del IV – Finanstilsynsloven

I lov 7. desember 1956 nr. 1 om tilsynet med finansforetak mv. (finanstilsynsloven) gjøres følgende endringer:

§ 1 første ledd skal nytt nr. 19 skal lyde:

19. alternativ tilbydere av attestasjonstjenester som er registrert etter revisorloven og autoriserte

bærekraftsattestanter som er godkjent etter revisorloven.

Nåværende nr. 19 til 22 blir nye nr. 20 til 23.

#### Del V – Aksjeloven

I lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven) gjøres følgende endringer:

§ 7-1 skal lyde:

§ 7-1. Generalforsamlingens valg av revisor

(1) Generalforsamlingen skal velge en eller flere revisorer til å revidere årsregnskapet, og kan velge en eller flere vararevisorer.

(2) I selskap som har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter regnskapsloven § 2-3, skal revisor også attestere bærekraftsrapporteringen. Generalforsamlingen kan i stedet velge en annen revisor eller en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester til å attestere bærekraftsrapporteringen. §§ 7-2 til 7-5 gjelder tilsvarende.

(3) Revisors godtgjørelse og i tilfelle godtgjørelsen til den alternative tilbyderen av attestasjonstjenester, skal godkjennes av generalforsamlingen.

§ 7-2 annet ledd skal lyde:

(2) Selskapet kan ikke avsette revisor før utløpet av tjenestetiden uten saklig grunn. Dette gjelder også for alternativ tilbyder av attestasjonstjenester som nevnt i § 7-1 annet ledd. Uenighet vedrørende regnskapsmessig behandling eller revisjonshandlinger anses ikke som saklig grunn for avsettelse. Det gjør heller ikke uenighet vedrørende pliktig bærekraftsrapportering eller attestasjonshandlinger.

§ 7-4 første ledd nytt tredje punktum skal lyde:

Disse bestemmelsene gjelder også for attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapportering etter revisorloven § 9-7 a.

§ 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 nye nr. 1 og 2.

#### Del VI – Allmennaksjeloven

I lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven) gjøres følgende endringer:

§ 6-41 første ledd første punktum skal lyde:

I selskaper som er foretak av allmenn interesse etter *regnskapsloven § 1-6 første ledd*, skal det velges et revisjonsutvalg.

§ 6-43 første og nytt 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. 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.

(2) Første ledd gjelder tilsvarende der en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester skal attestere bærekraftsrapporteringen, jf. § 7-1 annet ledd.

§ 7-1 skal lyde:

§ 7-1. *Generalforsamlingens valg av revisor*

(1) Generalforsamlingen skal velge en eller flere revisorer til å revidere årsregnskapet, og kan velge en eller flere vararevisorer. Bedriftsforsamlingen skal fremsette forslag. Dersom foretaket plikter å ha revisjonsutvalg etter § 6-41, skal revisjonsutvalgets uttalelse om forslaget til revisor forelegges generalforsamlingen før valget.

(2) I selskap som har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter regnskapsloven § 2-3, skal revisor også attestere bærekraftsrapporteringen. Generalforsamlingen kan i stedet velge en annen revisor eller en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester til å attestere bærekraftsrapporteringen. Første ledd annet og tredje punktum og §§ 7-2 til 7-5 gjelder tilsvarende.

(3) Revisors godtgjørelse og i tilfelle godtgjørelsen til den alternative tilbyderen av attestasjonstjenester, skal godkjennes av generalforsamlingen.

§ 7-2 annet ledd skal lyde:

(2) Selskapet kan ikke avsette revisor før utløpet av tjenestetiden uten saklig grunn. Dette gjelder også for alternativ tilbyder av attestasjonstjenester som nevnt i § 7-1 annet ledd. Uenighet vedrørende regnskapsmessig behandling eller revisjonshandlinger anses ikke som saklig grunn for avsettelse. Det gjør heller ikke uenighet vedrørende pliktig bærekraftsrapportering eller attestasjonshandlinger.

§ 7-4 første ledd nytt fjerde punktum skal lyde:

Disse bestemmelsene gjelder også for attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapportering etter revisorloven § 9-7 a.

§ 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 nye nr. 1 og 2.

#### Del VII – Universitets- og høyskoleloven

I lov 1. april 2005 nr. 15 om universiteter og høyskoler (universitets- og høyskoleloven) skal § 8-7 første ledd annet punktum lyde:

*Private fagskoler som er små foretak etter regnskapsloven, skal følge reglene i regnskapsloven for mellomstore foretak.*

#### Del VIII – Finansforetaksloven

I lov 10. april 2015 nr. 17 om finansforetak og finanskonsern (finansforetaksloven) 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 eller en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester til å attestere bærekraftsrapporteringen. Allmennaksjeloven § 7-1 tredje ledd og §§ 7-2 til 7-5 a 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 identi-

*fisere 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 bekreftelse 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.

(2) Annet ledd gjelder tilsvarende der en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester skal attestere bærekraftsrapporteringen, jf. § 8-17 første ledd.

#### Del IX – Fagskoleloven

I lov 8. juni 2018 nr. 28 om høyere yrkesfaglig utdanning (fagskoleloven) skal § 33 første ledd annet punktum lyde:

*Private fagskoler som er små foretak etter regnskapsloven, skal følge reglene i regnskapsloven for mellomstore foretak.*

#### Del X – Åpenhetsloven

I lov 18. juni 2021 nr. 99 om virksomheters åpenhet og arbeid med grunnleggende menneskerettigheter og anstendige arbeidsforhold (åpenhetsloven) gjøres følgende endringer:

§ 3 første ledd bokstav a skal lyde:

- a. Med større virksomheter menes virksomheter som er mellomstore eller store foretak etter regnskapsloven § 1-5 eller som er foretak av allmenn interesse etter regnskapsloven § 1-6. Dette gjelder også for virksomheter som ikke er regnskapspliktige etter regnskapsloven.

§ 5 tredje ledd skal lyde:

Redegjørelsen skal gjøres lett tilgjengelig på virksomhetens nettsider, og kan inngå i årsberetningen, jf. regnskapsloven kapittel 2. Virksomhetene skal i årsberetningen opplyse om hvor redegjørelsen er tilgjengelig.

#### Del XI – Arbeidsmiljøloven

I lov 17. juni 2005 nr. 62 om arbeidsmiljø arbeidstid og stillingsvern mv. (arbeidsmiljøloven) gjøres følgende endringer:

§ 8-2 første og annet ledd skal lyde:

(1) Plikten til informasjon og drøfting etter § 8-1 omfatter:

- a. informasjon om den aktuelle og forventede utvikling av virksomhetens aktiviteter og økonomiske situasjon,
- b. informasjon om og drøfting av den aktuelle og forventede bemanningssituasjon i virksomheten, inkludert eventuelle innskrenkninger og de tiltak arbeidsgiver vurderer i den forbindelse,
- c. informasjon om og drøfting av beslutninger som kan føre til vesentlig endring i arbeidsorganisering eller *ansettelsesforhold*,
- d. informasjon om og drøfting av opplysninger i pliktig bærekraftsrapportering etter regnskapsloven §§ 2-3 til 2-7, og hvordan opplysningene innhentes og verifiseres. Synspunktene til arbeidstakernes tillitsvalgte skal formidles til arbeidsgivers styre.

(2) Informasjon etter første ledd bokstav a skal skje på et passende tidspunkt. Informasjon og drøfting etter første ledd bokstavene b og c skal skje så tidlig som mulig. *Informasjon og drøfting etter første ledd bokstav d skal skje på et passende tidspunkt.*

#### Del XII – ikrafttredelse og overgangsregler

1. Loven gjelder fra den tid Kongen bestemmer.
2. Regnskapsloven § 2-2 nytt syvende ledd og nye §§ 2-3 til 2-7, jf. loven del I, skal anvendes fra følgende tidspunkter for de foretakene som er angitt nedenfor:
  - a. Regnskapsår som starter på eller etter 1. januar 2024 for
    - i. foretak av allmenn interesse som er store foretak og som har et gjennomsnittlig antall ansatte i siste regnskapsår

avsluttet før 1. januar 2024 på over 500 årsverk

- ii. foretak av allmenn interesse som er morforetak i et stort konsern og har et gjennomsnittlig antall ansatte i konsernet i siste regnskapsår avsluttet før 1. januar 2024 på over 500 årsverk
  - b. Regnskapsår som starter på eller etter 1. januar 2025 for
    - i. store foretak ut over de som er nevnt i bokstav a punkt i og som ikke er nevnt i bokstav c punkt ii
    - ii. morforetak i et stort konsern ut over de som er nevnt i bokstav a punkt ii og som ikke er nevnt i bokstav c punkt ii
  - c. Regnskapsår som starter på eller etter 1. januar 2026 for
    - i. små og mellomstore foretak som er noterte foretak, med unntak av mikroforetak
    - ii. store foretak som er mindre og ikke-komplekse finansforetak (jf. finansforetaksloven § 1-5 ellefte ledd), egenforsikringsforetak (captives) eller egenforsikringsforetak for gjenforsikring.
3. Små og mellomstore foretak som er noterte foretak kan frem 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.
4. Hvis ikke all nødvendig informasjon om verdikjeden etter regnskapsloven § 2-4 tredje ledd (jf. også § 2-5) er tilgjengelig, skal den regnskapspliktige i de tre første regnskapsårene med rapporteringsplikt etter nr. 2 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.
5. Regnskapsloven § 2-8 skal anvendes fra regnskapsår som starter på eller etter 1. januar 2028.
6. Et datterselskap som har et morselskap som er etablert utenfor EØS, er frem til 6. januar 2030 unntatt fra plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter regnskapsloven § 2-3 første og annet ledd, hvis datterselskapet med sine datterselskaper er inkludert i en konsolidert bærekraftsrapportering som omfatter konsernets datterselskaper i EØS slik det er angitt nedenfor:

- a. Den konsoliderte bærekraftsrapporteringen skal omfatte alle konsernets datterselskaper i EØS som har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter regnskapsloven § 2-3 eller tilsvarende regler i en annen EØS-stat.
  - b. Den konsoliderte bærekraftsrapporteringen skal være utarbeidet i samsvar med regnskapsloven § 2-5 eller tilsvarende regler i en annen EØS-stat.
  - c. Den konsoliderte bærekraftsrapporteringen skal være utarbeidet av et annet datterselskap i samme konsern som er etablert i en EØS-stat. Det andre datterselskapet skal være ett av de datterselskapene i konsernet med de høyeste salgsinntektene innenfor EØS i ett av de fem siste regnskapsårene, på konsolidert grunnlag i tilfelle det andre datterselskapet selv er morselskap.
  - d. Den konsoliderte bærekraftsrapporteringen og en attestasjonsuttalelse i samsvar med revisorloven § 9-7 a eller tilsvarende regler i en annen EØS-stat, skal publiseres i samsvar med regnskapsloven §§ 8-1 og 8-2 eller tilsvarende regler i en annen EØS-stat.
7. Endringene i loven del III skal anvendes fra følgende tidspunkter for utstedere som nevnt i verdipapirhandeloven § 5-4:
- a. Regnskapsår som starter på eller etter 1. januar 2024 for
    - i. store foretak som har et gjennomsnittlig antall ansatte i siste regnskapsår avsluttet før 1. januar 2024 på over 500 årsverk
    - ii. morforetak i et stort konsern som har et gjennomsnittlig antall ansatte konsernet i siste regnskapsår avsluttet før 1. januar 2024 på over 500 årsverk
  - b. Regnskapsår som starter på eller etter 1. januar 2025 for
    - i. store foretak ut over de som er nevnt i bokstav a punkt i og som ikke er nevnt i bokstav c punkt ii
    - ii. morforetak i store konsern ut over de som er nevnt i bokstav a punkt ii
  - c. Regnskapsår som starter på eller etter 1. januar 2026 for
    - i. små og mellomstore foretak, med unntak av mikroforetak. Nr. 3 gjelder tilsvarende
    - ii. store foretak som er mindre og ikke-komplekse finansforetak (jf. finansforetaksloven § 1-5 ellefte ledd), egenforsikringsforetak (captives) eller egenforsikringsforetak for gjenforsikring

## 9.2 Endringer i forskrifter

---

I forskrift 18. desember 2020 nr. 2988 om revisjon og revisorer (revisorforskriften) gjøres følgende endringer:

I alle paragrafene i forskriften skal leddene nummereres fra (1) og oppover.

Nytt kapittel 1a skal lyde:

### **Kapittel 1a. Overgangsregler for tilleggsgodkjenning som bærekraftsrevisor og autorisasjon som bærekraftsattestant**

#### *§ 1a-1. Overgangsordning for tilleggsgodkjenning som bærekraftsrevisor*

(1) Finanstilsynet gir tilleggsgodkjenning som bærekraftsrevisor til statsautorisert revisor som nevnt i revisorloven § 3-3 a fjerde ledd som i løpet av de siste fem årene har gjennomført minst 40 timer relevant strukturert opplæring som til sammen forsvarlig dekker følgende fagtemaer:

- lovkrav og standarder for bærekraftsrapportering, inkludert konsolidert bærekraftsrapportering,
- bærekraftsanalyse,
- prosesser for foretaksgjennomgang av bærekraftsforhold (due diligence-prosesser),
- lovkrav og standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering.

(2) Både deltakelse og undervisning på strukturert opplæring regnes med etter første ledd.

(3) Søker skal dokumentere opplæringen. Dokumentasjonen skal være utarbeidet av den som arrangerer opplæringen og skal inneholde navn på arrangøren og den som står for opplæringen, tittelen på opplæringen, en kort beskrivelse av det faglige innholdet, dato for gjennomføring, antall timer deltakelse og opplæringsformen.

#### *§ 1a-2. Overgangsordning for godkjenning som autorisert bærekraftsattestant*

(1) Finanstilsynet gir godkjenning som autorisert bærekraftsattestant til person som nevnt i revisorloven § 9a-3 femte ledd som i løpet av de siste fem årene har gjennomført minst:

1. 80 timer relevant strukturert opplæring som til sammen forsvarlig dekker fagtemaene som er nevnt i direktiv 2006/43/EF (revisjonsdirektivet) artikkel 8 nr. 1 og 2 så langt det er relevant for attestasjon av bærekraftsrapportering,
2. 40 timer relevant strukturert opplæring som til sammen forsvarlig dekker følgende fagtemaer:

- a. lovkrav og standarder for bærekraftsrapportering, inkludert konsolidert bærekraftsrapportering,
- b. bærekraftsanalyse,
- c. prosesser for foretaksgjennomgang av bærekraftsforhold (due diligence-prosesser),
- d. lovkrav og standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering.
  - (2) Både deltakelse og undervisning på strukturert opplæring regnes med etter første ledd.
  - (3) Søker skal dokumentere opplæringen. Dokumentasjonen skal være utarbeidet av den som arrangerer opplæringen og skal inneholde navn på arrangøren og den som står for opplæringen, tittelen på opplæringen, en kort beskrivelse av det faglige innholdet, dato for gjennomføring, antall timer deltakelse og opplæringsformen.

### 9.3 Forslag fra mindretall

---

Et mindretall, medlemmene Brandsås, Dalheim Eriksen, Lund og Rikheim foreslår følgende endringer i lovforslaget del I (regnskapsloven):

Ny § 1-2 a tas ut.

I § 2-3 gjøres følgende endringer:

Tredje ledd skal lyde:

*(3) Plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter første og annet ledd gjelder ikke for:*

- 1. verdipapirfond og alternative investeringsfond (AIF),*
- 2. utenlandske foretak som nevnt i § 1-2 første ledd nr. 13, men slik at § 2-8 annet ledd gjelder.*

Tredje til åttende ledd, blir fjerde til niende ledd.

Tiende ledd skal lyde:

*(10) Departementet kan i forskrift fastsette unntak fra plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering etter første og annet ledd eller fastsette forenklede rapporteringskrav for enkelte typer regnskapspliktige som nevnt i § 1-2 første ledd nr. 3 til 12 når det er adgang til dette etter EØS-avtalen. Departementet kan herunder tillate at store foretak anvender forenklingene i § 2-4 sjette ledd.*

Del XII nytt nr. 3a skal lyde:

- 3a. Departementet kan i forskrift fastsette senere anvendelse enn angitt i nr. 2 og 3 for enkelte typer regnskapspliktige når det er adgang til dette etter EØS-avtalen.

## Vedlegg 1

# Gjennomføring av forventede EØS-regler – samsvarstabell

Tabellen viser bestemmelsene i regnskapsdirektivet, rapporteringsdirektivet og revisjonsdirektivet som er nye eller endret ved CSRD (direktiv 2022/2464 om bærekraftsrapportering), og de norske lovbestemmelsene som etter utvalgets forslag skal gjennomføre disse direktivbestemmelsene.

### Forkortelser

- |                                |                                 |
|--------------------------------|---------------------------------|
| - Aksjeloven – Asl.            | - Regnskapsloven – Rskl.        |
| - Allmennaksjeloven – Asal.    | - Revisorloven – Revl.          |
| - Arbeidsmiljøloven – Aml.     | - Revisorforskriften – Revf.    |
| - Finansforetaksloven – Finfl. | - Verdipapirhandelloven – Vphl. |
| - Finanstilsynsloven – Ftisl.  |                                 |

Forventede EØS-regler	Utvalgets lovforslag
<i>Regnskapsdirektivet</i>	
Art. 1 nr. 3	Rskl. § 1-2 a første ledd
Art. 1 nr. 4	Rskl. § 1-2 a annet ledd
Art. 1 nr. 5	Rskl. § 2-8 annet ledd nr. 1
Art. 2 pkt. 5	Rskl. § 1-5 trettende ledd
Art. 2 pkt. 17	Rskl. § 1-11
Art. 2 pkt.18	Rskl. § 2-4, jf. § 1-11
Art. 2 pkt. 19	Rskl. § 2-2 syvende ledd
Art. 2 pkt. 20	Revl. § 9a-1 første ledd
Art. 19 nr. 1 fjerde ledd	Rskl. § 2-2 syvende ledd
Art. 19a nr. 1	Rskl. § 2-3 første ledd, § 2-4 første ledd
Art. 19a nr. 2	Rskl. § 2-4 annet ledd
Art. 19a nr. 3	Rskl. § 2-4 tredje ledd, § 2-4 fjerde ledd
Art. 19a nr. 4	Rskl. § 2-4 femte ledd
Art. 19a nr. 5	Aml. § 8-2
Art. 19a nr. 6	Rskl. § 2-4 sjetten til åttende ledd
Art. 19a nr. 7	Loven del XII nr. 3
Art. 19a nr. 8	Rskl. § 2-4 niende ledd
Art. 19a nr. 9	Rskl. § 2-3 fjerde til sjetten ledd
Art. 19a nr. 10	Rskl. § 2-3 syvende ledd
Art. 20 nr. 1 første ledd (g)	Rskl. § 2-9 annet ledd nr. 9

Forventede EØS-regler	Utvalgets lovforslag
Art. 20 nr. 1 annet ledd	Rskl. § 2-9 fjerde ledd
Art. 23 nr. 4 (b)	Rskl. § 3-7, jf. § 2-1 annet ledd og § 2-5
Art. 23 nr. 8 (b)	Opsjon som ikke benyttes
Art. 29a nr. 1	Rskl. § 2-3 annet ledd
Art. 29a nr. 2	Rskl. § 2-3
Art. 29a nr. 3	Rskl. § 2-4 fjerde ledd
Art. 29a nr. 4	Rskl. § 2-5 annet og tredje ledd
Art. 29a nr. 5	Rskl. § 2-4 femte ledd
Art. 29a nr. 7	Rskl. § 2-3 tredje ledd
Art. 29a nr. 8	Rskl. § 2-3 fjerde til sjette ledd
Art. 29a nr. 9	Rskl. § 2-3 syvende ledd
Art. 29b	Rskl. § 2-6 første ledd nr. 1
Art. 29c	Rskl. § 2-6 første ledd nr. 2
Art. 29d	Rskl. § 2-7 første ledd
Art. 30 nr. 1	Rskl. § 2-7 annet ledd
Art. 33 nr. 1	Asal. § 6-43 første ledd og finfl. § 8-19 annet ledd
Art. 34 nr. 1 annet ledd (a) (ii)	Revl. § 9-4 annet ledd og § 9-7 annet ledd, bokstav g
Art. 34 nr. 1 annet ledd (aa)	Revl. § 9-7 a annet ledd, bokstav c
Art. 34 nr. 3	Revl. § 9-7 a første ledd, jf. asal. § 7-1 annet ledd, asal. § 7-1 annet ledd og finfl. § 8-17 første ledd
Art. 34 nr. 4 første ledd, innledningen	Revl. § 9-7 a første ledd, jf. asal. § 7-1 annet ledd, asal. § 7-1 annet ledd og finfl. § 8-17 første ledd
Art. 34 nr. 4 første ledd, bokstav a til h	Revl. kapittel 9a og kapittel 14
Art. 34 nr. 4 annet ledd	Revl. § 9-7 a annet til femte ledd, asal. § 6-43 første ledd og finfl. § 8-19 annet ledd
Art. 34 nr. 4 tredje til femte ledd	Revl. § 9a-3 femte ledd og revf. § 1a-2
Art. 34 nr. 4 sjette ledd	Revl. § 9-7 a første ledd
Art. 40a	Rskl. § 2-8
Art. 40b	Rskl. § 2-6 første ledd nr. 3
Art. 48i	Lovforslaget del XII nr. 6
<i>Rapporteringsdirektivet</i>	
Art. 2 nr. 1 (r)	Vphl. § 5-5 fjerde ledd, jf. rskl. §§ 2-4 og 1-11
Art. 4 nr. 2 (c)	Vphl. § 5-5 annet ledd
Art. 4 nr. 4	Vphl. § 5-5 femte og sjette ledd
Art. 4 femte ledd	Vphl. § 5-5 fjerde ledd



Forventede EØS-regler	Utvalgets lovforslag
Art. 23 nr. 4	Vphl. § 5-7
Art. 28d	Kan gjennomføres uten lovgivning
<i>Revisjonsdirektivet</i>	
Art. 1	Revl. § 1-1 første ledd
Art. 2 pkt. 2	Revl. § 1-2 første ledd
Art. 2 pkt. 3	Revl. § 1-2 annet ledd
Art. 2 pkt. 4	Se rskl. § 2-8 sjette ledd
Art. 2 pkt. 5	Se revl. § 3-6
Art. 2 pkt. 6	Se revl. § 9-8
Art. 2 pkt. 16a	Se revl. § 9-3
Art. 2 pkt. 21	Rskl. § 2-4, jf. § 1-11
Art. 2 pkt. 22	Se revl. §§ 9-4 a og 9-7 a
Art. 2 pkt. 23	Revl. § 9a-1 første ledd
Art. 6 nr. 2	Revl. §§ 3-1 annet ledd, 3-2 annet ledd og 3-3 a første ledd
Art. 6 nr. 3	Kan gjennomføres uten lovgivning
Art. 7 nr. 2	Revl. § 3-2 første og annet ledd
Art. 8 nr. 3	Revl. § 3-2 første og annet ledd
Art. 10 nr. 1 annet ledd	Revl. § 3-3 a annet og tredje ledd
Art. 12	Opsjoner som ikke benyttes
Art. 14 nr. 2 fjerde ledd	Revl. § 3-5 annet ledd
Art. 14a	Revl. § 3-3 a fjerde ledd og revf. § 1a-1
Art. 16 nr. 1 og nr. 2 annet ledd	Revl. §§ 6-1 og 6-2 første ledd
Art. 17 nr. 1 (e) og (i)	Revl. §§ 6-1 og 6-4 første ledd
Art. 17 nr. 2 annet ledd	Revl. § 12-6 første ledd
Art. 24b nr. 1	Revl. § 9-3 første ledd
Art. 24b nr. 2a	Revl. § 9-3 annet ledd
Art. 24b nr. 5a	Revl. § 9-9
Art. 24b nr. 6	Revl. § 7-3 første og annet ledd
Art. 25	Revl. § 8-1 a, jf. § 8-7
Art. 25b	Revl. § 8-1 a
Art. 25c	Revl. § 12-4 a
Art. 25d	Revl. § 12-4 b
Art. 26a nr. 1 og 3	Revl. § 9-4 a femte ledd
Art. 26a nr. 2	Revl. § 9-4 a annet ledd

Forventede EØS-regler	Utvalgets lovforslag
Art. 27a	Revl. § 9-8
Art. 28 nr. 2 (e)	Revl. § 9-7 annet ledd bokstav f og g
Art. 28a	Revl. § 9-7 a
Art. 29 nr. 1 (d), (f) og (h), nr. 2 (a) og nr. 2a	Revl. § 13-1 første og annet ledd
Art. 30 nr. 1	Ftilsl. § 1 første ledd nr. 17
Art. 30 nr. 2	Revl. kapittel 14
Art. 30a nr. 1 (ca)	Revl. § 14-4
Art. 30a nr. 1 (da)	Kan gjennomføres uten lovgivning
Art. 32 nr. 3	Kan gjennomføres uten lovgivning
Art. 32 nr. 4 (b)	Revl. § 13-2
Art. 36a	Kan gjennomføres uten lovgivning
Art. 37 nr. 1 annet ledd	Asl. § 7-1 annet ledd, asal. § 7-1 annet ledd og finfl. § 8-17 første ledd
Art. 37 nr. 2 annet ledd	Opsjon som ikke benyttes
Art. 37 nr. 3 første ledd	Revl. § 2-3 første ledd
Art. 37 nr. 3 annet ledd	Asl. § 5-11, asal. § 5-11 og finfl. § 8-3 første ledd
Art. 38 nr. 1 og nr. 2 annet ledd	Asl. § 7-1 annet ledd, jf. § 7-2. Asal. § 7-1 annet ledd, jf. § 7-2. Finfl. § 8-17 første ledd, jf. asal. § 7-2
Art. 38 nr. 3 annet ledd	Ftilsl. § 4 første ledd nr. 7
Art. 39 nr. 4a	Asal. § 6-42 tredje ledd, finfl. § 8-20 tredje ledd
Art. 39 nr. 6	Asal. § 6-43 første ledd, finfl. § 8-19 annet ledd
Art. 45 nr. 1 og nr. 4 til 6	Revl. § 12-6
Art. 48a nr. 2 annet ledd, nr. 3 og nr. 5	Krever ikke gjennomføring

=====

# Norges offentlige utredninger

## 2022

**Arbeids- og inkluderingsdepartementet:**

NOU 2022: 4 Grunnlaget for inntektsoppgjørene 2022  
NOU 2022: 7 Et forbedret pensjonssystem  
NOU 2022: 18 Mellom mobilitet og migrasjon  
NOU 2022: 19 Oljepionerene –  
en kompensasjonsordning

**Finansdepartementet:**

NOU 2022: 12 Fondet i en brytningstid  
NOU 2022: 20 Et helhetlig skattesystem

**Justis- og beredskapsdepartementet:**

NOU 2022: 1 Cruisetraffikk i norske farvann  
og tilgrensende havområder  
NOU 2022: 15 Utleverings- og arrestordreloven  
NOU 2022: 21 Strafferettslig vern av den seksuelle  
selvbestemmelsesretten

**Kommunal- og distriktsdepartementet:**

NOU 2022: 10 Inntektssystemet for kommunene  
NOU 2022: 11 Ditt personvern – vårt felles ansvar

**Kultur- og likestillingsdepartementet:**

NOU 2022: 9 En åpen og opplyst offentlig samtale

**Kunnskapsdepartementet:**

NOU 2022: 2 Akademisk yringsfrihet  
NOU 2022: 13 Med videre betydning  
NOU 2022: 16 En folkehøgskole for alle  
NOU 2022: 17 Veier inn – ny modell for opptak  
til universiteter og høyskoler

**Landbruks- og matdepartementet:**

NOU 2022: 14 Inntektsmåling i jordbruket

**Nærings- og fiskeridepartementet:**

NOU 2022: 8 Ny minerallov

**Olje- og energidepartementet:**

NOU 2022: 3 På trygg grunn  
NOU 2022: 6 Nett i tide

**Statsministerens kontor:**

NOU 2022: 5 Myndighetenes håndtering  
av koronapandemien – del 2

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)

Omslagsfoto: Bjørnar Thøgersen

Trykk: Departementenes sikkerhets- og  
serviceorganisasjon – 05/2023

