

## Høringsuttalelse NOU 2023: 15 Bærekraftsrapportering

Vi viser til Finansdepartementets høringsbrev av 22. mai 2023 som sender *NOU 2023:15 Bærekraftsrapportering – gjennomføring av direktivet om bærekraftsrapportering (CSRD)* på høring. I utredningen foreslår lovutvalget regler som gjennomfører direktivregler om bærekraftsrapportering i norsk rett.

### Innledning

Bærekraft er en forutsetning for å sikre norsk økonomi, langsiktig verdiskaping og lønnsomhet for norske bedrifter. Deloitte er et multidisiplinært kunnskapshus som leverer revisjonstjenester, advokattjenester og et bredt spekter rådgivnings- og konsulenttjenester. Vi har en viktig rolle i å ruste våre kunder til å håndtere fremtidige utfordringer og endringer. I tillegg bidrar vi til bedre beslutninger og en mer bærekraftig utvikling i bedriftene og norsk næringsliv.

De foreslåtte lovreglene vil etter Deloitte vurdering gi betydelig bedre tilgang på pålitelig, relevant og sammenlignbar informasjon om vesentlige miljømessige, sosiale og styringsmessige forhold (ESG) i store og noterte foretak. Bærekraftsrapportering av god kvalitet er en forutsetning for at investeringer skal kunne styres i retning av mer bærekraftig virksomhet. Slik kan privat kapital bidra til å finansiere de enorme investeringene som er nødvendige for å klare omstillingen til et lavutslippssamfunn. Pålitelig bærekraftsrapportering er også viktig for andre interessenter, inkludert ansatte, forbrukere, miljøorganisasjoner, myndigheter og politikere, for å kunne ta velinformerte beslutninger og påvirke bedriftene i bærekraftig retning. Det nye regelverket legger også et godt grunnlag for bedre bærekraftsrapportering fra små og mellomstore foretak som kan anvende anerkjente prinsipper i regelverket på frivillig grunnlag.

Deloitte anerkjenner at de nye kravene vil innebære et stort løft for de næringsdrivende som skal følge dem. Det er etter Deloitte syn like fullt viktig at reglene kommer på plass i Norge i samsvar med tidsplanen i direktivet. En særnorsk forsinkelse vil være uheldig. Det er derfor betryggende at Finansdepartementet tydelig har signalisert at tidsplanen skal holdes.

Krav om uavhengig attestasjon av selskapenes bærekraftsinformasjon gir trygghet for at informasjonen som gis er til å stole på. Revisorattestasjon av bærekraftsrapporteringen vil kunne redusere risikoen for «grønnvasking». Krav om attestasjon er etter vår vurdering det viktigste grepet i den nye reguleringen for å sikre at brukerne kan ha tillit til bærekraftsrapporteringen.

Deloitte støtter i all hovedsak utvalgets forslag til regler til gjennomføring av CSRD i norsk lov. Når det gjelder virkeområdet for rapporteringsplikten, støtter Deloitte mindretallets forslag om at regnskapspliktige foretakstyper bør ha plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering. I tillegg har Deloitte flere forslag til justeringer og presiseringer til de foreslåtte reglene. Alle forholdene er redegjort for under.

For å sikre nødvendig tillit til attestasjon av bærekraftsrapportering, på samme måte som til revisjon av årsregnskap, er det viktig at det stilles tydelige krav og gjennomføres effektiv overvåking av de som skal attestere bærekraftsrapporteringen og grunnlaget for attestasjonsuttalelsen. Utredningen viser at det har vært krevende å vurdere konsekvensene av forslaget om å åpne for attestasjon fra andre enn revisjonsforetak, både når det gjelder kostnader med å etablere og drive en slik ordning, gevinster ved økt konkurranse og når det gjelder konsekvenser for kvalitet og tillit til attestert bærekraftsrapportering. Vi betrakter EU-kommisjonens konsekvensvurdering som ganske mangelfull på dette punktet. Hvis det skal åpnes for alternative tilbydere av attestasjonstjenester (IASP), er likeverdig

regulering og håndheving av reglene en forutsetning. Dette følger av direktivet og er viktig for å sikre samme tillit til bærekraftsrapporteringen uavhengig av hvem som attesterer den.

## Virkeområde

### Foretakstyper som skal rapportere

Flertallet i lovutvalget går inn for å begrense virkeområdet for rapporteringsplikten til de foretakstypene som er omfattet av EØS-forpliktelsene etter regnskapsdirektivet. Flertallets forslag omfatter aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper, og ansvarlige selskaper, KS og partrederier hvor alle deltakerne som har ubegrenset ansvar er selskaper med begrenset ansvar. Banker, kredittforetak og forsikringsforetak skal omfattes uavhengig av foretaksform.

Mindretallet går inn for at alle foretakstypene som er regnskapspliktige etter regnskapsloven, skal ha plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering hvis de er over størrelsesgrensene. Det skal kunne fastsettes unntak og forenklete rapporteringskrav for enkelte foretakstyper. Mindretallets forslag omfatter også samvirkeforetak, statsforetak, stiftelser, foreninger, helseforetak, m.fl.

Deloitte støtter mindretallets forslag om at regnskapspliktige foretakstyper bør ha plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering. Vi viser til mindretallets vurderinger, og mener at følgende hensyn bør være førende:

- Det bør være størrelsen på virksomheten og ikke foretaksform som er styrende for å avveie kostnader og nytte. Det er av interesse for samfunnet å få innsikt i hvordan store foretak, uavhengig av foretaksform, bidrar til og blir påvirket av den bærekraftige omstillingen. Bærekraftsrapportering er et viktig verktøy for å nå målene i Parisavtalen om klima og Montrealavtalen om bevaring av natur og biologisk mangfold. Vår oppfatning er at brukernes behov ikke styres av organisasjonsformen til foretaket som driver virksomheten. I henhold til beregninger som SSB har gjort for lovutvalget, vil mindretallets forslag omfatte i underkant av 400 store foretak som ikke vil omfattes av flertallets forslag.
- Regnskapsplikt etter regnskapsloven gjelder for en rekke foretakstyper ut over minstekravene i regnskapsdirektivet. Dette er grundig vurdert tidligere, og gjelder også for de fleste gjeldene reglene om bærekraftsrapportering. i NOU 2015: 10 om lov om regnskapsplikt er disse vurderingene gjennomgått og vurdert i kapittel 10.1. Vi støtter mindretallets syn om at virkeområdet for bærekraftsrapporteringen i utgangspunktet bør følge systemet for regnskapsplikt i regnskapsloven § 1-2.
- Det gir risiko for konkurransevridning at foretak som driver lik virksomhet får ulike krav til rapportering. For eksempel er det innenfor dagligvarebransjen både store samvirkeforetak og store aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Bare aksjeselskapene og allmennaksjeselskapene vil få plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter flertallets forslag.
- Finansielt konsernregnskap og konsolidert bærekraftsrapportering bør utarbeides på samme nivå i konsernet. Dette er nødvendig for å synliggjøre koblingen mellom finansiell risiko knyttet til bærekraft og den finansielle rapporteringen. Hvis konsernspissen unntas fra krav om å utarbeide bærekraftsrapportering, vil konsernregnskapet utarbeides på nivået for konsernspissen, mens bærekraftsrapportering kun vil utarbeides for store underkonsern.
- Det er risiko for at store foretak som ikke får rapporteringsplikt kan velge en egendefinert tilnærming til rapporteringskravene i loven og ESRS-standardene, som igjen kan gjøre det utfordrende for brukerne av rapporten. Disse foretakene vil også kunne legge frem bærekraftsrapportering som ikke er uavhengig attestert.
- Vi anser at ideelle stiftelser og ikke-økonomiske foreninger som er store foretak, bør kunne anvende de forenklete standardene for små og mellomstore foretak og få utsatt frist for å rapportere første gang. Også slike foretak kan ha betydelig påvirkning på bærekraftsforhold, men det vil ikke være forholdsmessig å pålegge denne typen foretak å følge de nye reglene fullt ut.

Enkelte store samvirkeforetak og statsforetak har obligasjoner som er notert på et regulert marked. Vi oppfatter at disse foretakene også etter flertallets forslag vil omfattes av plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering, hvis de noterte obligasjonenes pålydende er innenfor grensene i verdipapirhandelloven § 5-4, jf. forslaget til endret § 5-5. Dette er ikke særskilt omtalt i utredningen. Det er viktig for finansforetak og andre investorer at det er konsistens i rapporteringen for samtlige foretak med noterte instrumenter. Deloitte mener at noterte foretak derfor må omfattes av kravene til å utarbeide bærekraftsrapportering uavhengig av foretakstype, selv om flertallets forslag ellers skulle bli fulgt. Hvis flertallets forslag følges, bør det fastsettes i regnskapsloven § 1-2 a at regnskapspliktige

som har utstedt omsettelige verdipapirer som er tatt opp til handel på et regulert marked i EØS, skal utarbeide bærekraftsrapportering uavhengig av foretaksform.

Vi oppfatter at tredjelandsutstedere som har Norge som hjemstat etter verdipapirhandelloven § 5-4, får samme plikt som norske utstedere til å utarbeide bærekraftsrapportering i samsvar med de foreslåtte bestemmelsene i regnskapsloven §§ 2-3 til 2-7 og de europeiske standardene (ESRS). Vi viser til forslaget til verdipapirhandelloven § 5-5 fjerde ledd om at «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». En tredjelandsutsteder vil bare kunne utarbeide bærekraftsrapportering etter andre standarder som de må følge i tredjelandet, hvis disse standardene i forskrift er anerkjent som likeverdige med ESRS (se nedenfor). Vi får tilbakemeldinger fra våre medlemmer om at det oppfattes som uklart etter forslaget om tredjelandsutstederne vil få plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering i henhold til ESRS. Det kan derfor være behov for en klargjøring. Dette er et viktig punkt som sikrer konsistent behandling av alle selskaper som er notert på et regulert marked.

Etter CSRD kan EU-kommisjonen fatte beslutninger om likeverdige rapporteringsrammeverk, som anerkjenner tredjelandsutstederes bærekraftsrapportering utarbeidet etter andre standarder enn de europeiske standardene (ESRS). Vi vil påpeke viktigheten av at EU-kommisjonens beslutninger om likeverdige rapporteringsrammeverk gjennomføres samtidig i Norge som i EU, jf. verdipapirhandelloven § 5-7 som gir hjemmel for å fastsette likeverdighetsbeslutningene som forskrift.

## Størrelsesgrenser

Deloitte støtter utvalgets forslag om å innføre størrelsesgrenser for plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering i samsvar med minstekravene i CSRD. Etter forslaget skal noterte foretak (foretak med verdipapirer notert på et regulert marked i EØS) og store foretak, utarbeide bærekraftsrapportering etter de nye reglene. Noterte mikroforetak er unntatt. Store foretak er foretak som overstiger to av følgende tre grenseverdier: balansesum 160 millioner kroner, salgsinntekt 320 millioner kroner og gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret 250 årsverk.

Vi slutter oss til utvalgets vurdering av at europeisk harmonisering og gradvis innfasing av mer omfattende krav til bærekraftsrapportering, tilsier at det ikke innføres særnorsk rapporteringsplikt for mindre foretak.

Som en del av forslaget skal regnskapsdirektivets system med størrelseskategorier for foretak og konserner nå gjennomføres i regnskapsloven. Vi støtter forslaget, som vi mener bidrar til en ryddigere gjennomføring av EØS-reglene.

Deloitte anser at bestemmelsen om salgsinntekter fra andre kilder i regnskapsloven § 1-5 niende ledd, bør justeres for å angi en mer hensiktsmessig regel i tråd med den praksisen som er etablert i tråd med regnskapsstandarden NRS 8 «God regnskapskikk for små foretak» for å avgjøre grensene for små foretak. Etter vårt syn må poenget være å skille mellom inntekt fra foretakets hovedaktiviteter og inntekt fra mer sporadiske aktiviteter. Vi foreslår at bestemmelsen formuleres i tråd med NRS 8, f.eks: «Inntektene fra den regnskapspliktiges hovedaktiviteter skal anses som salgsinntekt ved vurdering av om terskelverdiene er overskredet».

## Trinnvis innføring

Deloitte støtter på samme måte forslaget om trinnvis innføring av kravene til bærekraftsrapportering i samsvar med overgangsreglene i CSRD. De største foretakene av allmenn interesse skal rapportere første gang for regnskapsåret 2024, øvrige store foretak for regnskapsåret 2025 og noterte SMB fra regnskapsåret 2026 med mulighet til å utsette ytterligere til 2028. Enkelte mindre finansforetak kan også rapportere fra regnskapsåret 2026, selv om de er over grensene for å være store foretak. Dette er en ambisiøs tidsplan, som vil være krevende for mange av foretakene. Vi mener derfor at det ikke bør legges opp til raskere innføring i Norge enn i andre EØS-land.

Det er satt en ambisiøs tidsplan for å gjennomføre direktivreglene, og vi anerkjenner at dette vil bli krevende for de rapporteringspliktige. Etter Deloitte's syn er det like fullt viktig at reglene kommer på plass i Norge i samsvar med tidsplanen i direktivet for å sikre ensartet rapportering i Norge og andre EØS-land og for å understøtte arbeidet med klima og bærekraft i Norge. En særnorsk forsinkelse vil være uheldig. Det er derfor betryggende at Finansdepartementet tydelig har signalisert at tidsplanen skal holdes.

For å holde tidsplanen, må de nødvendige lovreglene vedtas og settes i kraft i løpet av første halvår 2024. Fra samme tidspunkt må de europeiske standardene for bærekraftsrapportering (ESRS) som er vedtatt som forordninger i EU,

gjøres gjeldende som forskrifter i Norge. Dette må gjøres uavhengig av om standardene formelt er tatt inn i EØS-avtalen på dette tidspunktet. Oversettelse av de europeiske standardene til norsk bør prioriteres.

Vilkåret om minst 500 ansatte for å få rapporteringsplikt fra regnskapsåret 2024, skal etter CSRD beregnes på grunnlag av gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret 2024. I lovforslaget del XII nr. 2 står det «siste regnskapsår avsluttet før 1. januar 2024», dvs. regnskapsåret 2023. Dette må rettes i samsvar med direktivet. Vi antar at det beste vil være å formulere overgangsregelen mer direkte i samsvar med direktivet for å sikre at dette blir likt som i de andre landene.

## **Unntak for datterselskaper og konsernforhold**

Utvalget foreslår i samsvar med CSRD unntak fra rapporteringsplikten for datterselskaper som inngår i konsern hvor morselskapet utarbeider bærekraftsrapportering. Unntaket omfatter ikke datterselskaper som er store noterte foretak. Deloitte støtter unntaket for datterselskaper, inkludert presiseringen av at morselskap som utarbeider konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet, ikke må utarbeide individuell bærekraftsrapportering for selskapet.

Investorhensynet tilsier at det stilles strengere krav noterte foretaks rapportering. Vi støtter derfor at datterselskaper som er store noterte foretak må utarbeide bærekraftsrapportering selv om morselskapet utarbeider bærekraftsrapportering for konsernet, slik det kreves etter CSRD.

## **Rapporteringsplikter**

### **Innholdet i rapporteringsplikten**

Deloitte støtter utvalgets forslag om å ta rapporteringspliktene i CSRD ganske ordrett inn i regnskapsloven. Dette er den beste måten å sikre riktig gjennomføring av disse fullharmoniserte direktivkravene.

Vi mener at det bør fremgå av regnskapsloven § 2-4 at bærekraftsrapporteringen skal inkludere de indikatorene og øvrige opplysningene som skal gis etter taksonomiforordningen artikkel 8. Et slikt krav følger av taksonomiforordningen, men det vil bli mye tydeligere hvis det også står i regnskapsloven. Hovedbestemmelsen om bærekraftsrapportering i regnskapsloven § 2-4 bør være uttømmende.

### **Konsolidert bærekraftsrapportering for noterte SMB**

Lovutvalget har foreslått at noterte morselskap i små og mellomstore konsern, kan utarbeide bærekraftsrapportering på selskapsnivå og derfor være unntatt fra krav om å utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering. Vi kan ikke se at direktivet er entydig på dette punktet. Vi er også usikre på om utvalgets tolking samsvarer med intensjonen i direktivet.

Det er riktig at Artikkel 29a i [regnskapsdirektivet](#) krever at morselskap i store konsern skal utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering. På en annen side fastsetter [Åpenhetsdirektivet](#) (Directive 2004/109/EC) artikkel 4.5 punkt 2 at når en utsteder er forpliktet til å utarbeide konsernregnskap, skal årsberetningen utarbeides i samsvar med regnskapsdirektivet artikkel 29a, hvor konsolidert bærekraftsrapportering legges til grunn. Videre er artikkel 23 i Regnskapsdirektivet (Directive 2013/34/EU) klar på at SMBs som er allmenninteresse foretak (PIE), ikke har anledning til å anvende konsolideringsunntaket ved utarbeidelse av årsberetning. Slik vi tolker dette, er det uklart om henvisningen til artikkel 29a også omfatter noterte SMBer. Vi konstaterer at noterte SMBer er omtalt i fortalen til CSRD punkt 17, men uten at vi kan se at det entydig fremkommer at selskapene er unntatt krav om å utarbeide bærekraftsrapportering på konsernnivå.

Vi mener derfor at grunnlaget for å unnlate konsolidert rapportering for noterte SBMs må vurderes nærmere, før det kan åpnes for en slik forenkling i Norge. Dette også sett i lys av at unntaket kan gi svakere og mindre brukernyttig rapportering fra børsnoterte SMBs.

### **Miljøopplysninger i årsberetningen**

Deloitte støtter forslaget om å tilpasse de gjeldende kravene om miljøopplysninger mv. i årsberetningen til de nye reglene om bærekraftsrapportering, jf. regnskapsloven § 3-3 a som blir ny § 2-2. Dette vil gjelde for mellomstore foretak som skal utarbeide årsberetning, men som ikke får plikt til å utarbeide bærekraftsrapporteringen etter de nye reglene.

Vi anser at den foreslåtte bestemmelsen i regnskapsloven § 2-2 ellefte ledd kan samordnes enda bedre til de nye reglene om bærekraftsrapportering. Etter forslaget innføres terskelen "betydelig påvirkning på miljøforhold". Vi støtter at vesentlighetsgrensen økes, men vi mener at den bør samordnes med den som brukes i regnskapsloven § 2-4 første ledd om "informasjon som er nødvendig". Vi foreslår heller å formulere grensen i § 2-2 ellefte ledd slik:

«(11) Det skal gis opplysninger om forhold ved virksomheten, herunder dens innsatsfaktorer og produkter, som er nødvendig for å forstå dens innvirkning 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.»

## Dokumentasjon som underbygger bærekraftsrapporteringen

Det er ikke oppbevaringsregler for dokumentasjon som underbygger bærekraftsrapporteringen, slik bokføringsloven fastsetter for dokumentasjon som underbygger den finansielle rapporteringen. Dette kan gjøre det vanskelig eller umulig å etterprøve holdbarheten av bærekraftsrapporteringen, inkludert manipulering av rapporteringen og andre misligheter.

Deloitte mener at departementet bør ta stilling til krav til oppbevaring av dokumentasjon.

## Samordning med åpenhetsloven og likestillings- og diskrimineringsloven

Deloitte støtter utvalgets forslag om å samordne størrelsesgrensene i åpenhetsloven og regnskapsloven, se utredningen kapittel 3.4.2 og forslaget til endringer i åpenhetsloven § 3. En slik samordning innebærer kun en justering av grensene etter åpenhetsloven, men vil gi en viktig forenklingsgevinst.

Deloitte viser til omtalen av samordning med andre bestemmelser om bærekraftsrapportering i utredningen kapittel 4.1.4.8. Deloitte anser at det er behov for ytterligere tiltak for å unngå unødvendig dobbelrapportering.

Deloitte mener at rapporteringskravene i åpenhetsloven og likestillings- og diskrimineringsloven, bør kunne oppfylles på konsernnivå på samme måte som bærekraftsrapporteringen etter de nye reglene i regnskapsloven. Etter vårt syn bør morselskap kunne utarbeide samlede redegjørelser for konsernet etter åpenhetsloven § 5 og likestillings- og diskrimineringsloven § 26 a. Datterselskapene i konsernet bør i så fall fritas fra rapporteringsplikten etter disse lovene, på samme måte som for bærekraftsrapporteringen ellers. Det er også svært lite praktisk at redegjørelsen etter åpenhetsloven skal signeres av alle styremedlemmer i både morselskapet og datterselskapene.

Videre bør det fremgå tydeligere at pliktig bærekraftsrapportering etter forslaget oppfyller kravene til årlig redegjørelse for aktsomhetsvurderinger etter åpenhetsloven § 5. Etter forslaget til regnskapsloven § 2-4 annet ledd nr. 6, er det krav om å beskrive aktsomhetsvurderingene. De nærmere opplysningskravene i de europeiske standardene for bærekraftsrapportering (ESRS), er i tråd med opplysningskravene i åpenhetsloven § 5.<sup>1</sup> Det fremgår av utvalgets forslag til endring i åpenhetsloven § 5, at redegjørelsen «skal gjøres lett tilgjengelig på virksomhetens nettsider, og kan inngå i årsberetningen, jf. regnskapsloven kapittel 2». Vi anser at dette ikke er nok til å unngå dobbelrapportering.<sup>2</sup> Vi mener at det bør fastsettes et unntak i åpenhetsloven som klargjør at foretak som utarbeider bærekraftsrapportering i samsvar med regnskapsloven kapittel 2, anses å ha oppfylt kravet til redegjørelse i åpenhetsloven § 5. Videre bør det klargjøres at kravet om å gjøre redegjørelsen tilgjengelig på nett, ikke innebærer at det må utarbeides en redegjørelse i tillegg til den som inntas i årsberetningen. Det må være nok å publisere årsberetningen på nett.

## Attestasjon av bærekraftsrapporteringen

### Attestasjon sikrer tillit

Krav om attestasjon av bærekraftsrapporteringen er etter vår vurdering det viktigste grepet i den nye reguleringen for å sikre tillit til pliktig bærekraftsrapportering. Etter CSRD og lovforslaget gjøres reglene i revisjonsdirektivet og revisorloven om revisjon av årsregnskap, gjennomgående gjeldende også for attestasjon av bærekraftsrapportering.

<sup>1</sup> Se ESRS 2 General disclosures, S1 Own workforce, S2 Workers in the value chain og S3 Affected communities

<sup>2</sup> Se Forbrukertilsynets veiledning hvor det blant annet står at «Plikten til å publisere redegjørelsen på nettsiden gjelder uavhengig av om virksomheten i tillegg velger [vår utheving] å innta redegjørelsen i årsberetningen som en del av redegjørelsen om samfunnsansvar etter regnskapsloven § 3-3 c.»

Det stilles tilleggskrav om kvalifikasjoner innenfor bærekraftsrapportering og attestasjon av bærekraftsrapportering, og det gis egne regler om revisors attestasjonsuttalelse.

Deloitte støtter lovutvalgets forslag.

## Attestasjonsuttalelsen

Lovutvalget foreslår en bestemmelse i revisorloven § 9-7 a om attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapporteringen i tråd med kravene om dette i direktivet. Deloitte støtter forslaget.

Lovbestemmelsen om attestasjonsuttalelsen vil utfylles av nærmere krav i attestasjonsstandarder. Det er forutsatt i CSRD at EU-kommisjonen i løpet av 2026 skal vedta en standard for bruk på attestasjonsoppdrag med moderat sikkerhet, og i løpet av 2028 en standard for attestasjonsoppdrag med betryggende sikkerhet. Vi venter at EU-kommisjonen enten fullt ut eller i det vesentlige vil følge den internasjonale standarden ISSA 5000 for attestasjon av bærekraftsrapportering, som for tiden er under utvikling. Deloitte vil påpeke betydningen av at både revisjonsforetak og IASP-er som skal attestere pliktig bærekraftsrapportering forholder seg til de samme profesjonsstandardene, inkludert kravene i standardene til utforming av attestasjonsuttalelsen. Dette må også gjelde i tiden frem til EU-kommisjonen vedtar attestasjonsstandarder for bruk i EU.

## Godkjenning som bærekraftsrevisor

### Kompetanse

Det er viktig å få frem at attestasjon av bærekraftsrapportering er revisjon, på samme måte som revisjon av årsregnskap. Som angitt i fortalen til CSRD avsnitt 60 og 61 og utredningen kapittel 5.1.1, skal den revisjonsmessige kontrollen som skal utføres, bygge på de samme prinsippene og teknikkene. En statsautorisert revisor har derfor et relevant profesjonelt grunnlag for oppgaven gjennom erfaring fra revisjon og attestasjon, som suppleres med spesialisert opplæring og praksis innenfor bærekraftsrapportering etter de europeiske standardene for bærekraftsrapportering (ESRS). Deloitte understreker betydningen av de forholdene som utvalget tar opp i utredningen kapittel 5.6.3.1, blant annet 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»*.

### Utdanning

Utvalget foreslår at det heller gjøres nødvendige tilpasninger til de nye kompetansebehovene i den alminnelige revisorutdanningen, enn å innføre en egen tilleggstudning for revisorer som skal attestere bærekraftsrapportering. Vi viser til kapittel 5.6.3.2 i utredningen, hvor det bl.a. står:

*«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.»*

Deloitte støtter denne tilnærmingen til innføring av nye kompetansekrav i revisorutdanningen, selv om det kan være utfordringer knyttet til at nye kompetansekrav vil måtte erstatte eksisterende obligatoriske eller valgfrie deler av revisorstudiet. Forslaget bygger på innspill fra utdanningsinstitusjonene om at slike tilpasninger er mulige å gjennomføre. Dette har bidratt til gode løsninger som vi mener vil fungere i praksis.

### Praktisk opplæring

Utvalgets forslag innebærer at det fortsatt kan søkes om godkjenning som statsautorisert revisor uten praktisk opplæring innenfor attestasjon av bærekraftsrapportering. For å kunne attestere pliktig bærekraftsrapportering, må imidlertid revisoren gjennomføre minst åtte måneders praktisk opplæring i attestasjon av bærekraftsrapportering eller andre bærekraftsrelaterte tjenester. Praksisen kan opparbeides som del av eller som tillegg til det alminnelige kravet om tre års praktisk opplæring. En statsautorisert revisor som oppfyller tilleggskravet, skal kunne søke om tilleggsgodkjenning som «bærekraftsrevisor».

Deloitte støtter forslaget. Attestasjon av bærekraftsrapportering må bli mer utbredt før det er praktisk mulig for alle godkjente revisorer å opparbeide seg nødvendig praksis innenfor dette feltet.

## Overgangsordning for godkjente revisorer

Etter forslaget vil dagens revisorer få godkjenning som bærekraftsrevisor hvis de dokumenterer 40 timer spesialisert opplæring (kursing) som er relevant for attestasjon av bærekraftsrapportering. Deloitte anser at dette er et fornuftig nivå med tanke på at ordningen vil gjelde for personer som har fullført revisorutdanningen og har praksis fra revisjon. Vi legger til grunn at Finanstilsynet ved behandlingen av søknader om godkjenning etter overgangsordningen, vil kontrollere at opplæringen møter kravene i revisorloven til fagsammensetning, innhold og kvalitet. Det er også viktig å følge opp forslaget om at ordningen også skal omfatte revisorer som får tilbake deponert godkjenning. Vi støtter forslaget til overgangsordning.

## Alternative tilbydere av attestasjonstjenester (IASP)

### IASP-er og likeverdig regulering

Alle som oppfyller vilkårene i revisjonslovgivningen, vil få nødvendig godkjenning som revisjonsforetak. Det er fri konkurranse innenfor de rammene loven setter for forsvarlig yrkesutøvelse. Når det i CSRD og i lovforslaget likevel åpnes for IASP-er, så oppfatter vi at det bygger på en bekymring for at tilbudet fra eksisterende og eventuelt nye godkjente revisjonsforetak ikke vil være nok til å sikre en velfungerende konkurranse. Tilstrekkelig kapasitet og konkurranse kan sikres gjennom det tilbudet som finnes i dag og som nå bygges opp i de eksisterende revisjonsforetakene. Tilbudet vil kunne styrkes ytterligere gjennom at nye tilbydere får godkjenning som revisjonsforetak. Hvis markedet er der, kan vi få nye revisjonsforetak som spesialisere seg på attestasjon av bærekraftsrapportering og tilgrensende tjenester, f.eks. knyttet til kompetansmiljøer innenfor bærekraftsområdet. Vi viser til kapittel 7.6.2 i utredningen, der utvalget skriver:

*«Økt tilbud fra andre tilbydere av attestasjonstjenester enn revisjonsforetak, kunne også vært oppnådd ved at aktører som ønsker å tilby attestasjonstjenester 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.»*

Utredningen viser at det har vært krevende å vurdere konsekvensene av forslaget om å åpne for attestasjon fra andre enn revisjonsforetak, både når det gjelder kostnader med å etablere og drive en slik ordning, fordelene som kan oppnås ved økt konkurranse og risiko for kvalitet og tillit til attestert bærekraftsrapportering. Utvalget skriver i kapittel 7.6.1 at det er «betydelig usikkerhet knyttet både til tilbudet av og etterspørselen etter attestasjonstjenester fra disse tilbyderne».

Utredningen viser videre at det vil være nødvendig med omfattende ny regulering av IASP-er, og at det blir utfordrende å organisere godkjenning/akkreditering og tilsyn. Se blant annet utredningen kapittel 7.6.4 hvor utvalget påpeker at:

*«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.»*

Hvis det skal åpnes for IASP-er, er likeverdig regulering og håndheving en forutsetning etter direktivet. Dette er viktig for å sikre samme tillit til bærekraftsrapporteringen uavhengig av hvem som attesterer den. Vi er på flere punkter usikre på om dette hensynet blir ivaretatt på en tilstrekkelig god måte med det foreliggende forslaget.

### Kvalitetsstyring, uavhengighet og oppdragsutførelse mv.

Utvalgets lovforslag innebærer, i samsvar med kravene om likeverdig regulering i CSRD, at det skal være like regler for revisorer og IASP-er når det gjelder kvalitetsstyring, uavhengighet, forberedelse og gjennomføring av oppdrag, god revisjonsskikk, attestasjonsuttalelsen, taushetsplikt og erstatningsansvar. Deloitte anser at forslaget møter direktivkravene om regulering av virksomheten hos IASP-er.

Deloitte vil påpeke at for å sikre reell likeverdighet og samme kvalitet, må det også gjelde likeverdige krav etter standarder mv. for revisjonsforetak og IASP-er, og disse må håndheves på samme måte i praksis. Det må blant annet være tydelig at IASP-er må overholde krav som er på linje med de internasjonale profesjonsstandardene for

kvalitetsstyring (ISQM 1 og ISQM 2). Disse standardene stiller tydeligere og mer omfattende krav til kvalitetsstyring enn det som følger av ISO/IEC-standardene som IASP-er vil akkrediteres etter. ISQM 1 stiller blant annet krav til systemene som skal sikre at foretaket som attesterer bærekraftsrapporteringen har oversikt over alle forbindelser som kan medføre et uavhengighetsproblem. Det kreves systemer som skal sikre oversikt over økonomiske interesser og forretningsforbindelser mellom alle ledere og sentrale medarbeidere i foretaket og i samme konsern og nettverk. Systemene må også sikre oversikt over alle rådgivningsoppdrag og andre tjenesteytelser som ytes fra et foretak i konsernet/nettverket til en eksisterende eller potensiell klient. Dette er systemer som er svært ressurskrevende å drifte, men som er nødvendige for å være trygg på at kravene til uavhengighet overholdes. ISO/IEC-standardene stiller ikke tydelige krav om slike systemer.

## Eierkrav

I revisjonsforetak må godkjente revisorer kontrollere minst halvparten av stemmene og ha flertall i styret, jf. revisorloven § 4-1 og revisjonsdirektivet artikkel 3 nr. 4. Eierkravene sikrer at revisjonsforetak kontrolleres av personer som har forståelse for samfunnsoppdraget og risikerer sin personlige godkjenning hvis det gjøres feil. Dette har vært ansett som et viktig premiss for å sikre allmennhetens interesser gjennom at ansvar og konsekvenser er plassert hos de samme personene. Deloitte vil påpeke at eierkrav av denne typen ikke skal gjelde for IASP-er.

## Hvitvaskingsloven

IASP-er vil etter forslaget ikke bli omfattet av reglene i hvitvaskingsloven. Revisjonsforetak må gjennomføre kundetiltak mv. etter hvitvaskingsloven når de påtar seg et oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering, jf. hvitvaskingsloven § 4 (2) bokstav a og § 10. For å sikre forsvarlige tiltak mot hvitvasking, bør IASP-er omfattes av hvitvaskingsloven, i det minste for oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering.

## Kvalifikasjonskrav

### Autoriserte bærekraftsattestanter

Utvalget foreslår en ordning med godkjenning som «autorisert bærekraftsattestant» for personer som IASP-er skal kunne utpeke som ansvarlig for sine oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering. Kravene til utdanning og praktisk opplæring skal være tilpasset at autoriserte bærekraftsattestanter bare kan ha ansvar for oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering, og ikke for oppdrag om revisjon av årsregnskap. Deloitte vil påpeke at behovet for kompetente oppdragsansvarlige vil kunne dekkes med godkjente bærekraftsrevisorer.

### Utdanning

Deloitte vil påpeke at bærekraftsrapporteringen skal reflektere finansiell risiko, og er nært knyttet sammen med den finansielle rapporteringen. Årsregnskapet og bærekraftsrapporteringen skal inkluderes i samme årsrapport, og det vil være nødvendig å gjennomgå årsregnskapet som en del av attestasjonsoppdraget. Utvalget fremhever dette i sin omtale av kompetansebehovet i utredningen kapittel 5.6.3 og 6.2.5.2. Vi understreker derfor betydningen av at utdanningen til en bærekraftsattestant, i tillegg til forståelse for bærekraftsforhold og spesialkunnskap innenfor bærekraftsrapportering, må gi kompetanse innenfor revisjon, finansregnskap, verdsettelse og analyse, foretaksrett og kravene som stilles i revisorloven til uavhengighet og oppdragsutførelse mv. Alt dette er nødvendig kompetanse for å ha forutsetning for å ta ansvar for oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering. Vi støtter utvalgets forutsetning om at utdanningen må inngå i en mastergrad.

Finansdepartementet skal fastsette nærmere krav til utdanning i forskrift. Deloitte understreker at slike forskrifter må fastsettes etter en forsvarlig prosess i samråd med Universitets- og høyskolerådet (UHR) og utdanningsinstitusjonene, og forslag må sendes på alminnelig høring.

### Praktisk opplæring

Utvalget har vurdert at to års praktisk opplæring for en autorisert bærekraftsattestant vil være likeverdig med tre års praktisk opplæring for en bærekraftsrevisor. Dette er begrunnet med at en bærekraftsattestant ikke behøver praksis i revisjon av årsregnskap. Vi mener at praksistiden må være tre år også for en autorisert bærekraftsattestant. Det kreves erfaring over tid for å bli klar til å være ansvarlig for et slikt attestasjonsoppdrag. Det bør også kreves at den praktiske opplæringen gjennomføres under veiledning av en godkjent bærekraftsattestant eller bærekraftsrevisor, tilsvarende det som gjelder for godkjenning som revisor.



## Overgangsordning

For å gjennomføre overgangsregler i direktivet, har lovutvalget foreslått egne regler om godkjenning av personer som allerede har erfaring fra (frivillig) attestasjon av bærekraftsrapportering hos IASP-er. Slike tilbydere er per i dag ikke regulert. Godkjenning skal kunne gis på grunnlag av en viss mengde erfaring og relevant opplæring (kursing), uten å måtte oppfylle kravene til utdanning og praktisk opplæring. I motsetning til den overgangsordningen som er foreslått for statsautoriserte revisorer, skal denne ordningen gi grunnlag for godkjenning av personer som ikke har offentlig attestasjonsgodkjenning på forhånd. Vilkårene for å kvalifisere for overgangsordningen bør derfor være tydelige når det gjelder type og mengde erfaring.

Utvalget foreslår et vilkår om at søkeren må ha erfaring som ansvarlig for oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering. Vi mener at det må tydeliggjøres et minste antall oppdrag som søkeren har hatt ansvar for (minst fem oppdrag), og at vedkommende kan dokumentere relevant erfaring over en periode på minst fem år.

Deloitte anser videre at det foreslåtte kravet om 80 timer grunnleggende opplæring og 40 timer spesialisert opplæring innenfor bærekraftsrapportering, ikke kan anses nok til å være likeverdig med 40 timer spesialisert opplæring for en person som fra før er godkjent som statsautorisert revisor. 80 timer grunnleggende opplæring vil her erstatte en mastergrad i regnskap og revisjon. Mastergradsdelen av studiet går over to år og utgjør 120 studiepoeng, hvorav 60 studiepoeng er unike for revisorstudiet. 60 studiepoeng tilsvarer om lag 400 undervisningstimer. Kravet til grunnleggende opplæring må derfor være vesentlig mer omfattende enn det utvalget har foreslått for å sikre likeverdig og forsvarlig kompetanse. Det vil også være nødvendig å følge opp at opplæringen har en forsvarlig fagsammensetning for å ivareta kravene til likeverdighet.

## Tilsyn og sanksjoner

Vi mener at den eneste forsvarlige løsningen for å sikre likeverdig regulering, er at Finanstilsynet fører tilsyn både med IASP-er og revisjonsforetak. Deloitte støtter utvalgets klare anbefaling om at Finanstilsynet må føre tilsyn med IASP-er. Samlet tilsyn av revisjonsforetak og IASP-er i Finanstilsynet, sikrer at like regler i praksis håndheves likt. Løsningen må også forventes å gi bedre kvalitet i tilsynet ved at kompetansen samles i større grad.

IASP-er skal etter CSRD være akkreditert i henhold til EUs akkrediteringsforordning. I Norge er det Norsk akkreditering som har slik akkrediteringsmyndighet, jf. EØS-vareloven § 3. Bedømmingen i regi av Norsk akkreditering må samordnes med Finanstilsynets tilsyn. Løsningen forutsetter et fungerende samarbeid mellom Finanstilsynet og Norsk akkreditering, som vi må forvente at disse etatene klarer å få på plass. Løsningen sikrer at direktivets krav om å kunne ilegge IASP-er samme sanksjoner som revisjonsforetak blir oppfylt.

Deloitte støtter utvalgets forslag om at IASP-er og bærekraftsattestanter kan ilegges samme sanksjoner som revisjonsforetak og bærekraftsrevisorer, inkludert overtredelsesgebyr, og at beslutningsmyndigheten legges til Finanstilsynet. Dette er et krav etter CSRD, og effektive sanksjoner er like viktig for å sikre tilliten til bærekraftsrapportering som er attestert av IASP-er og revisjonsforetak.

## Enkelte andre forslag til justeringer

### Regnskapsloven § 2-2 syvende ledd – forslag til justert ordlyd

“Sentrale immaterielle ressurser” er et overordnet begrep, og det er ikke gitt noen retningslinjer i lovforslaget for å avgjøre hva som er sentrale og hva som ikke er sentrale immaterielle ressurser. Vi anser at det kan hjelpe noe å plassere definisjonen i tredje punktum foran bestemmelsen om at 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.

### Regnskapsloven § 2-3 første ledd – behov for presisering

I unntaket for mikroforetak i § 2-3 første ledd, bør det presiseres at det gjelder «mikroforetak som er noterte foretak».

### Regnskapsloven § 2-5 første ledd – nødvendig presisering

Noterte morselskap i små og mellomstore konsern som utarbeider konsolidert bærekraftsrapportering, må på samme måte som morselskap i store konsern, kunne benytte fritaket fra å gi informasjon som kan være av forretningsmessig skade. Dette bør presiseres i forslaget til regnskapsloven § 2-5 første ledd andre punktum ved å føye til en henvisning til § 2-4 fjerde ledd.

## **Revisorloven § 1-2 femte ledd – forslag til justert ordlyd**

(5) Med ~~revisors~~ nettverk menes foretak som har avtale med revisor *eller alternativ tilbyder av attestasjonstjenester* 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.~~

## **Revisorloven § 2-3 første ledd - forslag til justert ordlyd**

(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. *Tilsvarende gjelder for valg av en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester.*

## **Revisorloven § 3-3 a første ledd – forslag til justert ordlyd**

(1) *Statsautorisert revisor som utfører attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering skal ha tilleggsgodkjenning som bærekraftsrevisor. Tilleggsgodkjenning som bærekraftsrevisor er nødvendig for å utføre attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering.*

## **Revisorloven § 3-7 annet ledd – mangler et ord**

(2) Betegnelsen revisor, *bærekraftsrevisor* 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.

## **Revisorloven § 8-1 a**

Vi foreslår å bytte ut ordet “tilsvarende” med “på samme måte” i § 8-1 a første ledd. Dette kan indikere en noe strengere fortolkning av hvordan uavhengighetsreglene skal gjelde ved bærekraftsattestasjoner. Videre er det begrepet “på samme måte” som er benyttet i utredningsteksten, jf. kapittel 5.4.3.1 og merknader til lovbestemmelsen.

Vi anser at § 8-1 a annet ledd om karenperiode for adgang til å tiltre ledende stilling hos klient, bør flyttes til § 8-8.

# PENNEO

Signaturene i dette dokumentet er juridisk bindende. Dokument signert med "Penneo™ - sikker digital signatur".  
De signerende parter sin identitet er registrert, og er listet nedenfor.

"Med min signatur bekrefter jeg alle datoer og innholdet i dette dokument."

## Vidar Nilsen

Statsautorisert revisor

Serienummer: 9578-5990-4-2892027

IP: 217.173.xxx.xxx

2023-09-04 09:02:07 UTC



Dokumentet er signert digitalt, med **Penneo.com**. Alle digitale signatur-data i dokumentet er sikret og validert av den datamaskin-utregnede hash-verdien av det opprinnelige dokument. Dokumentet er låst og tids-stemplet med et sertifikat fra en betrodd tredjepart. All kryptografisk bevis er integrert i denne PDF, for fremtidig validering (hvis nødvendig).

### Hvordan bekrefter at dette dokumentet er originalen?

Dokumentet er beskyttet av ett Adobe CDS sertifikat. Når du åpner dokumentet i

Adobe Reader, skal du kunne se at dokumentet er sertifisert av **Penneo e-signature service** <penneo@penneo.com>. Dette garanterer at innholdet i dokumentet ikke har blitt endret.

Det er lett å kontrollere de kryptografiske beviser som er lokalisert inne i dokumentet, med Penneo validator - <https://penneo.com/validator>