

Saksnr: 26/920

Høringsnotat

Forenklinger i regelverket om bærekraftsrapportering

Utkast til endringer i regnskapsloven mv. for å gjennomføre forventede EØS-regler i Omnibus I-direktivet

Innhold

1	Bakgrunn og hovedinnhold.....	7
1.1	Bakgrunn.....	7
1.2	Oppsummering av forslagene.....	8
2	Virkeområde.....	9
2.1	Gjeldende rett.....	9
2.1.1	Regnskapsloven.....	9
2.1.2	Verdipapirhandelloven.....	14
2.1.3	Taksonomien for bærekraftig økonomisk aktivitet.....	15
2.1.4	Overgangsregler.....	15
2.2	Forventet EØS-rett.....	17
2.2.1	Virkeområde etter foretakets størrelse.....	17
2.2.2	Virkeområde etter foretaksform.....	18
2.2.3	Unntak for datterselskap.....	18
2.2.4	Unntak for finansielle holdingselskaper.....	18
2.2.5	Tredjelandforetak.....	19
2.2.6	Trinnvis innføring av krav til bærekraftsrapportering.....	19
2.2.7	Opplysninger om sentrale immaterielle ressurser.....	20
2.2.8	Øvrige endringer.....	20
2.3	Departementets foreløpige vurdering.....	21
2.3.1	Virkeområde etter foretakets størrelse.....	21
2.3.2	Virkeområde etter foretaksform.....	23
2.3.3	Unntak for datterselskap.....	24
2.3.4	Unntak for finansielle holdingselskaper.....	24
2.3.5	Tredjelandforetak.....	25
2.3.6	Trinnvis innføring av krav til bærekraftsrapportering.....	26

2.3.7	Opplysninger om sentrale immaterielle ressurser	27
2.3.8	Øvrige endringer	27
3	Rapporteringsplikter	27
3.1	Gjeldende rett	27
3.1.1	Rapportering på selskapsnivå.....	27
3.1.2	Konsernrapportering.....	31
3.1.3	Rapporteringsstandarder.....	31
3.1.4	Foretak fra land utenfor EØS (tredjelandsforetak).....	33
3.1.5	Taksonomirapportering	34
3.2	Forventet EØS-rett	35
3.2.1	Rapportering på selskapsnivå.....	35
3.2.2	Konsernrapportering.....	38
3.2.3	Rapporteringsstandarder.....	39
3.2.4	Taksonomirapportering	42
3.3	Departementets foreløpige vurdering.....	42
3.3.1	Rapportering på selskapsnivå.....	42
3.3.2	Konsernrapportering.....	44
3.3.3	Rapporteringsstandarder.....	44
3.3.4	Taksonomirapportering	44
4	Attestasjon	45
4.1	Gjeldende rett	45
4.1.1	Innledning.....	45
4.1.2	Godkjenning av revisjonsselskaper	45
4.1.3	Oppdragsansvarlig.....	46
4.1.4	Attestasjonsuttalelse	46
4.1.5	Revisjonsforetak fra land utenfor EØS.....	48

4.1.6	Uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester	48
4.2	Forventet EØS-rett	50
4.2.1	Godkjenning av revisjonsselskaper	50
4.2.2	Oppdragsansvarlig.....	50
4.2.3	Attestasjonsuttalelse	50
4.2.4	Revisjonsforetak fra land utenfor EØS.....	51
4.2.5	Uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester	52
4.3	Departementets foreløpige vurdering.....	52
4.3.1	Godkjenning av revisjonsselskaper	52
4.3.2	Oppdragsansvarlig.....	52
4.3.3	Attestasjonsuttalelse	53
4.3.4	Revisjonsforetak fra land utenfor EØS.....	53
4.3.5	Uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester	53
5	Rapporteringsformat og tilgjengeliggjøring	55
5.1	Gjeldende rett	55
5.1.1	Rapporteringsformat.....	55
5.1.2	Tilgjengeliggjøring	56
5.1.3	Ansvar for publisering	56
5.2	Forventet EØS-rett	57
5.2.1	Rapporteringsformat.....	57
5.2.2	Tilgjengeliggjøring	57
5.2.3	Ansvar for publisering	58
5.2.4	Tilrettelegging for digitalisering	58
5.3	Departementets foreløpige vurdering.....	58
5.3.1	Rapporteringsformat.....	58
5.3.2	Tilgjengeliggjøring	59

5.3.3	Ansvar for publisering	59
5.3.4	Tilrettelegging for digitalisering	59
6	Tilpasninger i regnskapsloven mv.	59
6.1	Definisjoner av foretak og konsern etter størrelse.....	59
6.1.1	Gjeldende rett	59
6.1.2	Departementets foreløpige vurdering	60
6.2	Anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder	60
6.2.1	Gjeldende rett	60
6.2.2	Departementets vurdering	61
6.3	Mindre justeringer	62
6.3.1	Frist for innsending av årsberetning	62
6.3.2	Språk i årsberetningen	62
6.3.3	Notekrav om bruttopresentasjon.....	63
6.3.4	Notekrav for små foretak om spesifisering av resultatregnskapet ...	63
6.3.5	Konsistent begrepsbruk	64
6.3.6	Verdipapirhandelloven § 5-5.....	64
7	Samordning med annet regelverk	64
7.1	Gjeldende rett	64
7.1.1	Likestillings- og diskrimineringsloven	64
7.1.2	Diskrimineringsombudsloven.....	65
7.1.3	Åpenhetsloven	65
7.2	Departementets vurderinger i Prop. 57 L (2023–2024).....	66
7.2.1	Likestillings- og diskrimineringsloven	66
7.2.2	Åpenhetsloven	66
7.3	Departementets foreløpige vurdering.....	67
7.3.1	Likestillings- og diskrimineringsloven	67

7.3.2	Diskrimineringsombudsloven.....	67
7.3.3	Åpenhetsloven	69
7.3.4	Tilrettelegging for enklere rapportering	69
8	Økonomiske og administrative konsekvenser.....	71
8.1	Konsekvenser for foretak med rapporteringsplikt	71
8.2	Konsekvenser for foretak i verdikjeden til rapporteringspliktige foretak	73
8.3	Konsekvenser for brukere av bærekraftsrapportering	74
8.4	Konsekvenser for de som attesterer bærekraftsrapportering	75
8.5	Konsekvenser for offentlig sektor	75
9	Utkast til lovendringer	77
9.1	Utkast til lov om endringer i regnskapsloven mv. (forenkling)	77
10	Samsvarstabell	86

1 Bakgrunn og hovedinnhold

1.1 Bakgrunn

Stortinget vedtok i juni 2024 nye lovregler om bærekraftsrapportering.¹ Lovendringene gjennomfører direktivregler om bærekraftsrapportering i direktiv (EU) 2022/2464 om selskapers bærekraftsrapportering («Corporate Sustainability Reporting Directive», CSRD). CSRD er et endringsdirektiv som endret følgende direktiver og forordninger:

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

Målet med lovreglene er at det skal finnes sammenlignbar, pålitelig og lett tilgjengelig beslutningsrelevant informasjon om ulike typer bærekraftsrisiko som selskaper er eksponert for, og hvordan selskapene påvirker mennesker og miljø.

Lovendringene trådte i kraft 1. november 2024. Finansdepartementet fastsatte 11. oktober 2024 overgangsregler til lovendringene, herunder om trinnvis innføring av rapporteringskravene i tråd med overgangsbestemmelser i CSRD.²

EU-kommisjonen la 26. februar 2025 frem en pakke med forslag om forenklinger for næringslivet, omtalt som «Omnibus I», som består av forslag til tre rettsakter:³

- Et direktiv om forenklinger som endrer CSRD, regnskapsdirektivet, revisjonsdirektivet og aktsomhetsdirektivet («Corporate Sustainability Due Diligence Directive», CSDDD), heretter omtalt som «Omnibus I-direktivet» eller «endringsdirektivet». Det ble oppnådd enighet om direktivendringene i EU i desember 2025.
- Et direktiv som pauser den trinnvise innføringen av rapporteringskravene i CSRD i to år. Direktivet omtales gjerne som «Stopp klokken-direktivet». Direktivet utsetter også fristen for medlemsstatene til å gjennomføre CSDDD i nasjonal rett med ett år. Det ble oppnådd enighet om direktivendringene i EU i april 2025. Finansdepartementet

¹ [Lov 21. juni 2024 nr. 42 om endringer i regnskapsloven mv. \(bærekraftsrapportering\)](#)

² [Overgangsregler til lov 21. juni 2024 nr. 42 om endringer i regnskapsloven mv. \(bærekraftsrapportering\)](#)

³ Se EU-kommisjonens nettsider: <https://commission.europa.eu/publications/omnibus-i-en>

fastsatte 3. juli 2025 endringer i overgangsregler til lov om endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering) i tråd med direktivet, se nærmere omtale i punkt 2.1.4.

- En forordning om endringer i CBAM-forordningen («Carbon Border Adjustment Mechanism»).

De tre rettsaktene er markert som EØS-relevante. Dette høringsnotatet gjelder kun endringer i regnskapsloven og revisorloven for å gjennomføre Omnibus I-direktivet. Endringene i CSDDD som følger Omnibus I-direktivet, vil bli vurdert av Barne- og familiedepartementet i forbindelse med gjennomføring av CSDDD i norsk rett.

Omnibus I-direktivet er på tidspunktet for publisering av høringen ennå ikke publisert i EU-tidende. Når det i høringsnotatet vises til bestemmelser og artikler i fortalen, henvises det til nummereringen av bestemmelser og fortalepunkter i versjonen av direktivet som ble godkjent av EU-parlamentet 10. februar 2026.⁴

1.2 Oppsummering av forslagene

Finansdepartementet foreslår i dette høringsnotatet endringer i regnskapsloven for å gjennomføre endringer i regnskapsdirektivet som følger av endringsdirektivet. Utkastet til lovendringer gjør betydelige forenklinger i reglene om bærekraftsrapportering i regnskapsloven, og innebærer bl.a. at:

- Virkeområdet for reglene snevres betydelig inn, ved at reglene kun skal gjelde for foretak med salgsinntekter over 5,3 mrd. kroner og over 1 000 ansatte, se nærmere omtale i punkt 2.2.1 og 2.3.1. Foreløpige beregninger tilsier at om lag 120–160 norske foretak vil omfattes av rapporteringsplikten. Til sammenligning vil om lag 1 200 norske foretak omfattes etter gjeldende regler.
- Det settes tydeligere rammer for hvilken informasjon foretak med rapporteringsplikt kan be om fra foretak i verdikjeden, se nærmere omtale i punkt 3.2.1 og 3.3.1.2.
- Det innføres unntak fra reglene for finansielle holdingselskaper som oppfyller visse vilkår, se nærmere omtale i punkt 2.2.4 og 2.3.4.
- Det åpnes for at morselskap på visse vilkår kan utelate informasjon om datterselskaper som kommer inn i, eller går ut av, konsernet i løpet av regnskapsåret, se nærmere omtale i punkt 3.2.2 og 3.3.2.

Endringene forventes å gi betydelige besparelser for foretakene som ikke lenger vil ha rapporteringsplikt, men vil også innebære at tilgangen til sammenlignbar bærekrafts-

⁴ Versjonen følger som vedlegg til høringsnotatet og er også tilgjengelig på [EU-parlamentets nettsider](#).

informasjon fra norske foretak svekkes. Endringene forventes videre å gi forenklinger og besparelser for små og mellomstore foretak som er i verdikjeden til rapporteringspliktige foretak.

Dette høringsnotatet inneholder også utkast til mindre endringer i revisorloven for å gjennomføre endringer i revisjonsdirektivet og regnskapsdirektivet, se kapittel 4. Utkastet til endringer innebærer bl.a. at muligheten for å gå fra krav om attestasjon med moderat sikkerhet til betryggende sikkerhet fjernes, se omtale i punkt 4.2.3 og 4.3.3.

Departementet redegjør i kapittel 5 for mindre endringer i regler i regnskapsdirektivet om digitalt rapporteringsformat og nye bestemmelser om tilrettelegging for digitalisering av rapportering. Etter departementets foreløpige vurdering er det ikke nødvendig med lovendringer for å gjennomføre disse direktivendringene.

Finansdepartementet foreslår videre mindre endringer i regnskapsloven og verdipapirhandeloven, bl.a. for å rette opp inkurier, se kapittel 6. Departementet foreslår også mindre endringer i likestillings- og diskrimineringsloven og diskrimineringsombudsloven. Endringene er tilpasninger til endringer i regnskapsloven som følger av lov om endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering), se nærmere omtale i kapittel 7.

2 Virkeområde

2.1 Gjeldende rett

2.1.1 Regnskapsloven

2.1.1.1 Virkeområde etter foretakets størrelse

Det følger av regnskapsloven § 2-3 første ledd at store foretak skal innta bærekraftsrapportering for foretaket i årsberetningen i samsvar med § 2-4. Dette gjelder også for små og mellomstore foretak som er noterte foretak, men ikke for noterte mikroforetak. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 19 a nr. 1.

Etter regnskapsloven § 2-5 skal morselskap i store konsern innta konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet i årsberetningen i samsvar med § 2-5. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 29 a nr. 1.

Regnskapsloven § 1-5 definerer foretak og konsern etter størrelse. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivets kategorisering av foretak og konserner etter størrelse, jf. direktivet artikkel 3 nr. 1 til 6. Det følger av loven § 1-5 fjerde ledd at store foretak er

regnskapspliktige foretak som på balansedagen overskrider minst to av følgende tre terskler:

- a. balansesum: 290 mill. kroner
- b. balgsinntekter: 580 mill. kroner
- c. gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 250 årsverk

Konsern som på balansedagen oppfyller vilkårene for store foretak i fjerde ledd, beregnet etter reglene i tolvte ledd, anses etter syvende ledd som store konsern.

Det følger av loven § 1-5 første ledd at mikroforetak er regnskapspliktige foretak som på balansedagen overskrider én eller ingen av følgende tre terskler:

- a. balansesum: 5 mill. kroner
- b. salgsinntekter: 10 mill. kroner
- c. gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 10 årsverk

Det følger av § 1-5 annet ledd at små foretak er regnskapspliktige foretak som på balanse-
dagen overskrider én eller ingen av følgende tre terskler:

- a. balansesum: 84 mill. kroner
- b. salgsinntekter: 168 mill. kroner
- c. gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50 årsverk

Det følger av § 1-5 tredje ledd at mellomstore foretak er regnskapspliktige foretak som ikke er mikroforetak, små foretak eller store foretak.

Regnskapsloven § 1-6 definerer foretak av allmenn interesse. Definisjonen benyttes for å avgrense rapporteringsplikten for regnskapsårene 2024 til 2026, se omtale av overgangsreglene i punkt 2.1.4. Foretak av allmenn interesse er etter første ledd:

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

Det følger av § 1-6 annet ledd at regnskapspliktige som har utstedt omsettelige verdipapirer som er tatt opp til handel på et regulert marked i EØS, regnes som noterte foretak.

2.1.1.2 Unntak for datterselskaper

Regnskapsloven § 2-3 fjerde til åttende ledd gir på visse vilkår unntak fra krav om bærekraftsrapportering for datterselskaper. Bestemmelsene gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 9 og 10 og artikkel 29a nr. 8 og 9.

Det følger av fjerde ledd at et datterselskap er unntatt fra plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering 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 regnskapsloven § 2-3 femte ledd er et datterselskap også unntatt fra plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering 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.

Regnskapsloven § 2-3 sjette ledd fastsetter nærmere vilkår som må være oppfylt for at et datterselskap kan benytte unntakene i fjerde og femte ledd. Syvende ledd stiller krav om at dersom morselskapet er etablert utenfor EØS, må opplysninger etter taksonomiforordningen artikkel 8 inntas i årsberetningen til datterselskapet eller i den konsoliderte bærekraftsrapporteringen, og den konsoliderte bærekraftsrapporteringen. Videre må 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.

Det følger av åttende ledd at unntakene i fjerde og femte ledd ikke gjelder for store foretak som er noterte foretak. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. og artikkel 29a nr. 10.

2.1.1.3 Virkeområde etter foretaksform

Reglene om bærekraftsrapportering i regnskapsloven gjelder ikke alle regnskapspliktige. Det følger av loven § 1-2a første ledd at plikten bare gjelder for:

1. aksjeselskaper,
2. allmennaksjeselskaper,
3. selskaper som nevnt i § 1-2 nr. 4, hvis alle deltakerne som har ubegrenset ansvar, er selskaper med begrenset ansvar,
4. banker,
5. kredittforetak,

6. forsikringsforetak,
7. statsforetak,
8. filialer som nevnt i § 2-8 annet ledd,
9. andre regnskapspliktige når det er fastsatt i forskrift gitt av departementet.

Det følger av § 1-2a annet ledd at reglene om bærekraftsrapportering ikke gjelder for alternative investeringsfond, selv om det er organisert som aksjeselskap.

Avgrensningen av rapporteringsplikten etter regnskapsloven er i hovedsak i tråd med regnskapsdirektivets virkeområde og direktivets avgrensning av krav til bærekraftsrapportering. I tillegg til foretaksformene som må omfattes etter direktivet, er statsforetak omfattet av kravene i regnskapsloven, se nærmere omtale i Prop. 57 L (2023–2024) punkt 5.3.5.3. Kravene til bærekraftsrapportering må etter direktivet artikkel 1 nr. 1 gjøres gjeldende for selskaper med begrenset ansvar angitt i vedlegg I til direktivet, og for selskaper angitt i vedlegg II til direktivet, hvor alle selskapsdeltakerne som har ubegrenset ansvar, er selskaper med begrenset ansvar. For Norge er allmennaksjeselskaper og aksjeselskaper oppført i vedlegg I. Partrederier, ansvarlige selskaper og kommandittselskaper er oppført i vedlegg II, og er omfattet av direktivet hvis alle selskapsdeltakerne som har ubegrenset ansvar, er selskaper med begrenset ansvar. Kravene til bærekraftsrapportering må etter direktivet artikkel 1 nr. 3 også gjøres gjeldende for kredittinstitusjoner (banker mv.) og forsikringsforetak som er store foretak eller som er små eller mellomstore noterte foretak, uavhengig av foretaksform. Etter artikkel 1 nr. 4 skal kravene til bærekraftsrapportering ikke gjelde for alternative investeringsfond (AIF) eller UCITS-fond.

Finansdepartementet har etter regnskapsloven § 1-2a første ledd nr. 9 hjemmel til å gi forskrift om at også andre regnskapspliktige skal utarbeide bærekraftsrapportering. Hjemmelen er ikke benyttet.

Foretak som har enn annen foretaksform enn de som er nevnt i regnskapsloven § 1-2a, men som har utstedt verdipapirer som er notert på et regulert marked i EØS, vil likevel være omfattet av kravene til bærekraftsrapportering gjennom kravene i verdipapirhandelloven § 5-5, se punkt 2.1.2 og Prop. 57L (2023–2024) punkt 4.5.5 og 5.3.5.3.

2.1.1.4 Opplysninger om sentrale immaterielle ressurser

CSRD innførte en ny bestemmelse i regnskapsdirektivet artikkel 19 nr. 1 fjerde ledd om opplysninger om sentrale immaterielle ressurser i årsberetningen. 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. Virkeområdet for direktivbestemmelsen er den samme for plikten til å utarbeide

bærekraftsrapportering, se nærmere omtale av direktivbestemmelsen i Prop. 57L (2023–2024) punkt 4.1.2.5 og 4.1.5.5. Bestemmelsen er gjennomført i regnskapsloven § 2-2 syvende ledd.

Det følger av bestemmelsen at foretak som skal utarbeide bærekraftsrapportering etter § 2-3 første ledd, skal opplyse om sentrale immaterielle ressurser i årsberetningen. 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.

2.1.1.5 Tredjelandforetak

Regnskapsloven § 2-8 gir regler om bærekraftsrapportering for foretak etablert utenfor EØS (tredjeland). Det følger av bestemmelsen første ledd at 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 mill. euro innenfor EØS i hvert av de siste to regnskapsårene. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 40a nr. 1 første, annet og femte ledd.

Etter bestemmelsen annet ledd skal en norsk filial av et foretak som er etablert utenfor EØS, hvis filialen hadde salgsinntekter tilsvarende 40 mill. 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, eller
3. inngår i et konsern som har hatt salgsinntekter på over 150 mill. 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 i Norge. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 40a nr. 1 tredje og fjerde ledd.

2.1.1.6 Frivillig rapportering

Små og mellomstore foretak som ikke er noterte foretak, har ikke rapporteringsplikt etter regnskapsloven § 2-3, men kan velge å utarbeide bærekraftsrapportering på frivillig basis. For å legge til rette for sammenlignbar frivillig rapportering har det rådgivende ekspertorganet «European Financial Reporting Advisory Group» (EFRAG) utarbeidet forslag til enklere felleseuropeiske rapporteringsstandarter som mindre foretak skal kunne benytte for frivillig bærekraftsrapportering («Voluntary standard for non-listed micro-, small- and medium-sized undertakings», VSME). VSME består av to moduler som foretak kan bruke for å utarbeide bærekraftsrapporten:

- En grunnmodul med grunnleggende indikatorer. Modulen er tilpasset mikroforetak og er ment som et minstekrav for andre foretak.
- En detaljert modul med datapunkter som sannsynligvis vil bli etterspurt av foretakets banker, investorer og bedriftskunder, i tillegg til grunnmodulens opplysningskrav.

Finansdepartementet har oversatt VSME-standarden til norsk og anbefalte i mai 2025 at små og mellomstore norske foretak som utarbeider bærekraftsrapportering på frivillig basis, følger standarden. Departementet anbefalte videre at store norske foretak med rapporteringsplikt ser hen til VSME-standarden når de etterspør bærekraftsinformasjon fra små foretak i sine verdikjeder. EU-kommisjonen vedtok 30. juli 2025 en anbefaling om frivillig bærekraftsrapportering med utgangspunkt i forslaget fra EFRAG om VSME-standarden.⁵

2.1.2 Verdipapirhandelloven

Verdipapirhandelloven § 5-5 inneholder regler om årsrapport fra utstedere av omsettelige verdipapirer som er opptatt til handel på regulert marked som har Norge som hjemstat etter § 5-4. Reglene i § 5-5 innebærer at utstedere på regulert marked som har Norge som hjemstat, er underlagt krav til bærekraftsrapportering selv om utstederen er hjemmehørende utenfor EØS.

Det følger av § 5-5 annet ledd første punktum at årsrapporten skal omfatte revidert årsregnskap og årsberetning. Det følger av verdipapirhandelloven § 5-5 fjerde ledd at årsberetningen skal utarbeides i samsvar med regnskapsloven §§ 2-2 til 2-7 eller lovgivningen i en annen EØS-stat, og skal omfatte opplysninger som skal gis etter regler fastsatt i medhold av taksonomiforordningen artikkel 8 nr. 4. Hvis utstederen skal

⁵ [Kommisjonsanbefaling \(EU\) 2025/1710](#)

utarbeide konsernregnskap, gjelder dette også for årsberetningen for konsernet. Bestemmelsen gjennomfører rapporteringsdirektivet artikkel 4 nr. 5.

2.1.3 Taksonomien for bærekraftig økonomisk aktivitet

Det følger av taksonomiforordningen (forordning (EU) 2020/852) artikkel 8 at foretak som har rapporteringsplikt etter regnskapsdirektivet artikkel 19a eller artikkel 29a, skal inkludere taksonomirelatert informasjon i sin årsberetning. Forordningen er gjennomført i norsk rett i lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren og et rammeverk for bærekraftige investeringer § 3.

2.1.4 Overgangsregler

Finansdepartementet fastsatte 11. oktober 2024 overgangsregler til lov om endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering). Overgangsreglene trådte i kraft 1. november 2024. Overgangsreglene gjennomfører bl.a. overgangsbestemmelser i CSRD artikkel 5 nr. 2. Det såkalte Stopp-klokken-direktivet (direktiv (EU) 2025/794), som ble vedtatt i EU i april 2025, endrer CSRD artikkel 5 slik at rapporteringsplikten for grupper av foretak som i utgangspunktet skulle ha begynt å rapportere etter de nye reglene for regnskapsårene 2025 eller 2026, utsettes med to år. Finansdepartementet fastsatte 3. juli 2025 endringer i overgangsreglene i tråd med Stopp-klokken-direktivet.⁶

Etter endringene i juli 2025 følger det av overgangsreglene punkt 2 bokstav a at reglene om bærekraftsrapportering i regnskapsloven §§ 2-3 til 2-7 skal anvendes fra følgende tidspunkter for ulike typer foretak:

Regnskapsår som starter 1. januar 2024 eller senere («bølge 1») for

- i. foretak av allmenn interesse som er store foretak og som på balansedagen har et gjennomsnittlig antall ansatte på over 500 årsverk i regnskapsåret
- ii. foretak av allmenn interesse som er morselskap i et stort konsern og som på balansedagen har et gjennomsnittlig antall ansatte i konsernet på over 500 årsverk i regnskapsåret

Verdipapirlovutvalget anslo i NOU 2023: 15 at om lag 50 norske foretak ville være omfattet av «bølge 1». Finansdepartementet legger til grunn at antallet norske foretak som hadde rapporteringsplikt for regnskapsåret 2024, er noe høyere enn anslått av utvalget. Store foretak som ikke hadde rapporteringsplikt for 2024, kan likevel få rapporteringsplikt for

⁶ [Forskrift 3. juli 2025 nr. 1420 om endring i overgangsregler til lov om endringer i regnskapsloven mv. \(bærekraftsrapportering\)](#)

2025. Det kan skje dersom foretaket oppfyller vilkårene for å være del av «bølge 1» i 2025 gjennom å:

- overskride terskelen på 500 ansatte eller
- noteres på et regulert marked i 2025 og dermed bli et foretak av allmenn interesse.

Regnskapsår som starter 1. januar 2027 eller senere («bølge 2») 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. morselskap i et stort konsern ut over de som er nevnt i bokstav a punkt ii

Finansdepartementet anslo i Prop. 57 L (2023–2024) at om lag 1 100 norske foretak omfattes av krav til bærekraftsrapportering gjennom å være store foretak. Dette tallet inkluderer foretak omfattet av «bølge 1», noe som tilsier at om lag 1 000 norske foretak omfattes av «bølge 2».

Regnskapsår som starter 1. januar 2028 eller senere («bølge 3») 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 eller egenforsikringsforetak for gjenforsikring.

Departementet anslår at om lag 100 norske foretak omfattes av «bølge 3». Verdipapirlovutvalget anslo i NOU 2023: 15 at om lag 70 norske foretak omfattes av reglene gjennom å være små eller mellomstore noterte foretak. Finansdepartementet pekte i Prop. 57 L (2023–2024) på at økningen i terskelverdiene for store foretak innebar at antallet små og mellomstore noterte foretak som omfattes av reglene, ville være noe høyere enn lagt til grunn av utvalget. Hverken utvalget eller departementet har beregnet hvor mange store norske foretak som er mindre og ikke-komplekse finansforetak, egenforsikringsforetak eller egenforsikringsforetak for gjenforsikring.

Det følger av overgangsreglene punkt 4 at regnskapsloven § 2-8 om bærekraftsrapportering for foretak etablert utenfor EØS (tredjeland) skal anvendes fra regnskapsår som starter 1. januar 2028 eller senere.

Det følger av overgangsreglene punkt 8 at reglene om bærekraftsrapportering i verdipapirhandeloven skal anvendes fra følgende tidspunkter for ulike typer utstedere:

- a. Regnskapsår som starter 1. januar 2024 eller senere for

- i. store foretak som på balansedagen har et gjennomsnittlig antall ansatte på over 500 årsverk i regnskapsåret
 - ii. morselskap i et stort konsern og som på balansedagen har et gjennomsnittlig antall ansatte i konsernet på over 500 årsverk i regnskapsåret
- b. Regnskapsår som starter 1. januar 2027 eller senere 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. morselskap i et stort konsern ut over de som er nevnt i bokstav a punkt ii
- c. Regnskapsår som starter 1. januar 2028 eller senere for
 - i. små og mellomstore foretak, med unntak av mikroforetak
 - ii. store foretak som er mindre og ikke-komplekse finansforetak (jf. finansforetaksloven § 1-5 ellefte ledd), egenforsikringsforetak eller egenforsikringsforetak for gjenforsikring.

2.2 Forventet EØS-rett

2.2.1 Virkeområde etter foretakets størrelse

Omnibus I-direktivet endrer virkeområdet for krav til bærekraftsrapportering på selskapsnivå som følger av regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 1 og virkeområdet for krav om rapportering på konsernnivå som følger av regnskapsdirektivet artikkel 29a nr. 1. Endringene innebærer at kravene bare gjelder for foretak som på balansedagen har en netto omsetning (salgsinntekter) på over 450 mill. euro og et gjennomsnittlig antall ansatte på over 1 000 i løpet av regnskapsåret.

Endringen er omtalt i fortalen avsnitt 7, hvor det vises til at det europeiske rammeverket for bærekraftsrapportering er trukket frem som en betydelig regulatorisk byrde i rapporten «The future of European competitiveness» («Draghi-rapporten»). Det heter i fortalen at et mer målrettet virkeområde vil sikre at byrdene ved pliktig rapportering begrenses til de største foretakene og konsernene. Det vises videre til at det er disse foretakene som har størst påvirkning på bærekraftsforhold, og samtidig er best rustet til å håndtere kostnadene som følger av bærekraftsrapportering.

Endringsdirektivet endrer regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 13 om at Kommisjonen minst hvert femte år skal vurdere, og når det er hensiktsmessig, endre terskelverdiene i artikkel 3 nr. 1 til 7 gjennom delegerte rettsakter. Terskelverdiene ble sist endret ved kommisjonsdirektiv (EU) 2023/2775, se nærmere omtale i Prop. 57 L (2023–2024) punkt 5.1.3.3. Bestemmelsen endres slik at hjemmelen for Kommisjonen også omfatter terskelverdiene for plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering i artikkel 19a, artikkel 29a og artikkel 40a, samt plikten til å gi opplysninger om sentrale immaterielle ressurser etter artikkel 19. I

fortalen avsnitt 29 vises det til at det er viktig at Kommisjonen i forberedelsen av delegerte rettsakter om endring i terskelverdiene innhenter innspill, herunder på ekspertnivå.

2.2.2 Virkeområde etter foretaksform

Endringsdirektivet endrer regnskapsdirektivet artikkel 1 nr. 3 om krav som skal gjelde for kredittinstitusjoner (banker mv.) og forsikringsforetak uavhengig av foretaksform, slik at kravene bare skal gjelde for kredittinstitusjoner og forsikringsforetak som har en årlig omsetning på over 450 mill. euro og over 1 000 ansatte, jf. endringene i virkeområdet i krav til bærekraftsrapportering. Endringen er omtalt i direktivets fortale avsnitt 8.

Endringsdirektivet endrer direktivet artikkel 1 nr. 4 ved at det spesifiseres at det europeiske stabiliseringsfondet («European Financial Stability Facility», EFSF) ikke omfattes av reglene om bærekraftsrapportering. Endringen er omtalt i fortalen avsnitt 10.

Endringsdirektivet innebærer ellers ikke endringer i hvilke foretaksformer som omfattes av kravene til bærekraftsrapportering etter regnskapsdirektivet.

2.2.3 Unntak for datterselskap

Endringsdirektivet endrer regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 10 og 29a nr. 9 ved at unntakene for datterselskap som følger av bestemmelsene, gjøres gjeldende for alle foretak av allmenn interesse. Unntakene gjaldt tidligere ikke for store noterte foretak.

2.2.4 Unntak for finansielle holdingselskaper

Endringsdirektivet innfører et nytt nr. 7a i regnskapsdirektivet artikkel om 29a om unntak fra rapporteringskravene for visse morforetak som er finansielle holdingselskaper. Etter bestemmelsen skal medlemsstatene påse at finansielle holdingselskaper som har datterselskaper med forretningsmodeller og virksomhet som er uavhengig av hverandre, skal kunne velge å ikke innta bærekraftsrapportering for konsernet i den konsoliderte årsberetningen.

Unntaket er omtalt i fortalen til direktivet avsnitt 17, hvor det vises til at det kan være praktisk utfordrende og byrdefullt å utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering i konsern som kun eksisterer som følge av et finansielt holdingselskaps diversifiserte investeringer, og at rapporteringen kan være av liten nytte for andre markedsdeltagere. Det understrekes at unntaket er snevert og bare skal gjelde der morselskapet oppfyller vilkårene for å være et finansielt holdingselskap, herunder vilkåret om å ikke være direkte eller indirekte involvert i driften av datterselskapene. Det understrekes videre at unntaket kun gjelder for finansielle holdingselskaper som har diversifiserte og uavhengige datter-

selskaper. Det presiseres at unntaket ikke skal gjelde der datterselskapene er tett sammenknyttede, for eksempel ved at et datterselskaps virksomhet muliggjør eller direkte støtter virksomheten til et annet datterselskap. Videre presiseres det at unntaket ikke påvirker rapporteringsforpliktelsene til andre foretak i konsernet, for eksempel dersom et av foretakene oppfyller vilkårene for å ha rapporteringsplikt etter artikkel 19a eller 29a.

2.2.5 Tredjelandforetak

Endringsdirektivet endrer regnskapsdirektivet artikkel 40a nr. 1 annet ledd, fjerde og femte ledd ved at:

- Virkeområdet for datterforetak begrenses til foretak med en omsetning over 200 mill. euro.
- Terskelverdien for omsetning for filialer økes fra 40 til 200 mill. euro.
- Terskelverdien for omsetning i EU/EØS for tredjelandforetak økes fra 150 til 450 mill. euro.

I fortalet til direktivet avsnitt 26 vises det til at rapporteringskravene for datterforetak og filialer av tredjelandforetak skiller seg fra kravene som følger av artikkel 19a og 29a, og at det derfor ikke er nødvendig med samme terskelverdier som for foretak som hører hjemme i EU/EØS.

Videre innfører endringsdirektivet et nytt ledd i artikkel 40a nr. 1, om at medlemsstatene skal åpne for unntak fra rapporteringskravene for datterforetak og filialer i tilfeller der tredjelandforetaket er et finansielt holdingselskap med datterforetak som har forretningsmodeller og drift som er uavhengig av hverandre.

2.2.6 Trinnvis innføring av krav til bærekraftsrapportering

Endringsdirektivet endrer CSRD artikkel 5 nr. 2 første ledd om trinnvis innføring av krav til bærekraftsrapportering i regnskapsdirektivet for å ta hensyn til endringene i virkeområdet:

- Bokstav a endres slik at foretak som omfattes av «bølge 1», bare omfattes for regnskapsår som starter i perioden 1. januar 2024 til 31. desember 2026.
- Bokstav b endres slik at foretak og morselskap i konsern som omfattes av det nye virkeområdet, skal rapportere fra og med regnskapsår som starter 1. januar 2027.
- Bokstav c oppheves som følge av at små og mellomstore noterte foretak ikke lenger er omfattet av reglene.

Bestemmelsens tredje ledd om trinnvis innføring av krav til bærekraftsrapportering for foretak som er notert på regulert marked i EØS, endres tilsvarende.

Endringsdirektivet innfører et nytt femte ledd i artikkel 5 nr. 2 som åpner for at medlemsstatene kan unnta foretak og morselskap i konsern som omfattes av «bølge 1», men som faller ut av det nye virkeområdet, fra rapporteringsplikt for regnskapsår som starter mellom 1. januar 2025 og 31. desember 2026.

2.2.7 Opplysninger om sentrale immaterielle ressurser

Endringsdirektivet endrer regnskapsdirektivet artikkel 19 nr. 1 fjerde ledd om opplysninger om sentrale immaterielle ressurser i årsberetningen, slik at bestemmelsen bare gjelder for foretak som har over 450 mill. euro i salgsinntekter og 1 000 ansatte, jf. endringene i virkeområdet for krav til bærekraftsrapportering. Endringen er omtalt i direktivets fortale avsnitt 11, hvor det vises til hensynet til harmonisering av virkeområdet for bestemmelsen og krav til bærekraftsrapportering og proporsjonalitet.

2.2.8 Øvrige endringer

Endringsdirektivet endrer regnskapsdirektivet artikkel 49 om EU-kommisjonens hjemler til å fastsette delegerte rettsakter, ved at henvisningene i nr. 2, 3 og 3b til artikkel 29c om rapporteringsstandarder for små og mellomstore foretak fjernes, se også punkt 3.2.3. Endringsdirektivet innfører videre et nytt nr. 2a om at myndigheten til å fastsette rettsakter med hjemmel i artikkel 3 nr. 13 bokstav b og c og artikkel 29ca delegeres til Kommisjonen på ubestemt tid. Det følger av nytt nr. 3d at hjemlene etter artikkel 3 nr. 13 bokstav b og c og artikkel 29ca kan trekkes tilbake av Parlamentet og Rådet, men at en eventuell opphevelse av delegeringen ikke skal påvirke gyldigheten av eventuelle delegerte rettsakter fastsatt med hjemmel i bestemmelsene.

Endringsdirektivet endrer CSRD artikkel 6 nr. 1 om innholdet i en evalueringsrapport om direktivet som Kommisjonen skal utarbeide innen 30. april 2029. Etter første ledd ny bokstav b skal rapporten inneholde en vurdering av omfanget av foretak som benytter standardene for frivillig bærekraftsrapportering fastsatt med hjemmel i regnskapsdirektivet ny artikkel 29ca. Etter første ledd ny bokstav c skal Kommisjonen vurdere om virkeområdet for krav til bærekraftsrapportering bør utvides, og da særlig til å omfatte store foretak med omsetning under terskelverdien på 450 mill. euro og som har færre enn 1 000 ansatte, i tillegg til tredjelandsforetak med betydelig direkte virksomhet i EU. Det følger av nr. 1 nytt annet ledd at rapporten med vurdering av virkeområdet skal publiseres innen 30. april 2031, og deretter minst hvert tredje år.

2.3 Departementets foreløpige vurdering

2.3.1 Virkeområde etter foretakets størrelse

Endringene i virkeområdet for regnskapsdirektivet artikkel 19a og 29a innebærer at betydelig færre norske foretak må pålegges å utarbeide bærekraftsrapportering sammenlignet med gjeldende regler i regnskapsloven. Departementets foreløpige beregninger indikerer at om lag 120–160 norske foretak oppfyller vilkårene i direktivet om å ha over 1 000 ansatte og over 5,3 mrd. kr (450 mill. euro) i salgsinntekter, og ikke er datterforetak eller filial eller har en foretaksform som ikke omfattes av regnskapsloven § 1-2a. Til sammenligning anslo departementet i Prop. 57 L (2023–2024) at om lag 1 200 norske foretak vil omfattes av gjeldende regler i regnskapsloven. Verdipapirlovutvalget anslo i NOU 2023: 15 at om lag 300 norske foretak var omfattet av de tidligere reglene om rapportering om samfunnsansvar.

De fleste norske foretakene som ikke lenger omfattes av direktivreglene, har ikke hatt rapporteringsplikt etter CSRD, jf. reglene om trinnvis innføring av kravene, men også enkelte norske foretak som hadde rapporteringsplikt for regnskapsåret 2024 («bølge 1»), faller utenfor det nye virkeområdet.

Verdipapirlovutvalget ga i NOU 2023: 15 uttrykk for at hensynet til mest mulig like regler som i andre EØS-stater, tilsa at direktivkravene kun gjøres gjeldende for de foretakene hvor dette er et krav etter CSRD. Finansdepartementet la i Prop. 57 L (2023–2024) også vekt på at rapporteringskravene som ble innført med CSRD, er omfattende og innebærer ikke ubetydelige administrative byrder for foretakene som omfattes. Hensynet til forholdsmessighet tilsa derfor etter departementets vurdering at de nye reglene burde innføres i tråd med direktivbestemmelsene.

En innskrenkning av virkeområdet for krav til bærekraftsrapportering i regnskapsloven i tråd med direktivkravene, vil innebære en betydelig reduksjon i antall foretak som omfattes av reglene. Endringene i virkeområdet vil bidra til reduserte administrative byrder for de norske foretakene som likevel ikke vil ha eller få plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering i tråd med de europeiske rapporteringsstandardene eller få rapporteringen attestert av revisor. En innskrenkning av virkeområdet vil samtidig bidra til redusert tilgang til beslutningsrelevant bærekraftsinformasjon for foretakenes interessenter, som investorer, långivere og sivilsamfunnet.

En del av etterspørselen etter bærekraftsinformasjon følger av andre foretaks behov for informasjon for å oppfylle egne rapporteringsforpliktelser etter CSRD. Endringene i virkeområdet for lovpålagt bærekraftsrapportering vil likevel bare til en viss grad påvirke etterspørselen etter bærekraftsinformasjon fra foretakenes interessenter. Uavhengig av

lovkravene, vil investorer, långivere og andre interessenter ha behov for informasjon fra foretakene for å kunne vurdere i hvilken grad foretakene er eksponert for bærekraftsrisiko og hvilken påvirkning foretakenes virksomhet har på miljø og samfunn. Departementet legger derfor til grunn at mange norske foretak som ikke får rapporteringsplikt etter de nye reglene, likevel vil ønske å utarbeide bærekraftsrapportering på frivillig basis, eller fordi långivere og investorer setter bærekraftsinformasjon som vilkår for å innvilge lån eller investere. Fraværet av lovkrav til bærekraftsrapportering vil kunne bidra til mer uensartet rapportering fra foretakene som ikke lenger vil ha plikt til å utarbeide rapportering i tråd med de felleseuropeiske rapporteringsstandardene eller få rapporteringen attestert. Dersom foretakene og deres interessenter samles om felles standarder for frivillig rapportering, som standarden som skal vedtas av EU-kommisjonen med utgangspunkt i VSME-standard, se omtale i punkt 3.2.3.2, vil det imidlertid bidra til mer ensartet rapportering og lavere kostnader for de som utarbeider og bruker rapporteringen. Samtidig er VSME-standard utviklet for å brukes av små og mellomstore foretak, og det er usikkert i hvilken grad standarden som EU-kommisjonen fastsetter vil være godt tilpasset større foretak.

Departementet legger vekt på at norske foretak ikke bør pålegges mer omfattende krav til bærekraftsrapportering enn sammenlignbare foretak i andre europeiske land. Dessuten vurderer departementet foreløpig at rammene som direktivet setter for hvilken informasjon foretak med rapporteringsplikt kan be om fra foretak i verdikjeden med færre enn 1 000 ansatte, se omtale i punkt 3.2.1.2, begrenser mulighetene for å pålegge foretak med færre enn 1 000 ansatte å utarbeide rapportering i tråd med direktivet. Departementet legger samtidig til grunn at direktivet ikke er til hinder for å pålegge foretak med over 1 000 ansatte, men med en omsetning under terskelverdiene i direktivet, å følge direktivreglene. Departementets utgangspunkt er likevel at virkeområdet til krav til bærekraftsrapportering bør endres i tråd med endringene i regnskapsdirektivet, se utkast til endringer i regnskapsloven i kapittel 9.

Departementet legger til grunn at direktivet ikke er til hinder for å innføre enklere og mindre omfattende nasjonale krav til bærekraftsrapportering for foretak som ikke omfattes av direktivkravene, som for eksempel kan oppfylles ved at foretak rapporterer i tråd med standarden for frivillig bærekraftsrapportering som EU-kommisjonen skal fastsette. At virkeområdet for krav til bærekraftsrapportering reduseres betydelig sammenlignet med gjeldende regler, men også sammenlignet med tidligere regler om redegjørelse om samfunnsansvar, kan tilsi at innføring av slike enklere krav bør vurderes. Departementet legger ikke opp til å foreslå slike lovregler i forbindelse med gjennomføring av Omnibus I-direktivet, men ber om høringsinstansenes vurdering av behovet for lovregler om bærekraftsrapportering fra mindre foretak og hvordan slike

regler eventuelt bør utformes. Departementet har som utgangspunkt at ev. innføring av slike krav må bygge på nærmere vurderinger av om lovkrav vil gi større samfunnsøkonomisk nytte enn frivillig rapportering, herunder analyser av kostnader for foretakene ved rapporteringen og i hvilken grad lovkrav kan forventes å gi interessentene tilgang til mer standardisert og sammenlignbar bærekraftsinformasjon.

2.3.2 Virkeområde etter foretaksform

Et flertall i Verdipapirlovutvalget foreslo i NOU 2023: 15 at kravene til bærekraftsrapportering bare skulle gjøres gjeldende for foretaksformene som må omfattes etter regnskapsdirektivet, og ikke alle foretaksformene som regnskapspliktige etter regnskapsloven. Flertallet i utvalget la vekt på at investorhensynet har større betydning for foretakstypene som omfattes av direktivforpliktelsene, enn for de regnskapspliktige som ikke omfattes.

Departementet ga i Prop. 57 L (2023–2024) uttrykk for at kravene til bærekraftsrapportering som utgangspunkt bør avhenge av foretakets størrelse, virksomhet og rolle i kapitalmarkedet, og ikke av selskapsform. Departementet delte samtidig vurderingen til flertallet i utvalget av at investorhensynet som hovedregel har større betydning for foretakstypene som omfattes av direktivet, enn for andre regnskapspliktige, og at avveilingen mellom kostnader og nytte ved bærekraftsrapportering derfor ikke vil være den samme for alle selskapsformer. Departementet foreslo derfor at krav til bærekraftsrapportering lovfestes for selskapsformene som omfattes av direktivet i tråd med utvalgets flertalls forslag, men at plikten også lovfestes for statsforetak. I vurderingen la departementet vekt på at staten forvalter sitt eierskap i statsforetakene på vegne av befolkningen, og at innsikt for allmennheten i hvordan store statsforetak påvirker, og påvirkes av, bærekraftsforhold derfor er særlig viktig. Etter departementets foreløpige vurdering gjør disse hensynene seg fortsatt gjeldende, og statsforetak som oppfyller de nye størrelsesvilkårene, bør derfor fortsatt ha plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering. I vurderingen legger departementet også vekt på at de europeiske rapporteringsstandardene vil bli forenklet, slik at byrdene ved rapporteringen for de berørte statsforetakene vil reduseres, se nærmere omtale i punkt 3.2.3.1.

Finansdepartementet pekte i Prop. 57 L (2023–2024) på at erfaringene med bærekraftsrapportering fra foretakene som må omfattes etter direktivet, vil være nyttige ved vurderinger av om også andre regnskapspliktige bør omfattes av kravene, og foreslo en hjemmel for departementet til å pålegge flere regnskapspliktige å utarbeide bærekraftsrapportering. Departementet ga videre uttrykk for at det først og fremst vil være aktuelt å benytte hjemmelen for å pålegge store samvirkeforetak og boligbyggelag plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering.

At terskelen for rapporteringsplikt økes betydelig, kan etter departementets foreløpige vurdering tilsi at også samvirkeforetak og boligbyggelag bør omfattes av plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering, ettersom foretak av denne størrelsen må forutsettes å ha en ikke ubetydelig påvirkning på bærekraftsforhold. Forenklingen av de europeiske standardene for bærekraftsrapportering gjør videre at byrdene ved pliktig bærekraftsrapportering vil være mindre enn ved fremleggelsen av Prop. 57 L (2023–2024). De norske samvirkeforetakene som oppfyller villkårene i direktivet om omsetning og antall ansatte, er store virksomheter, f.eks. innenfor dagligvarebransjen, som konkurrerer med foretak som har en foretaksform som har rapporteringsplikt. Hensynet til like konkurransevilkår kan derfor også tilsi at rapporteringsplikten bør gjelde for samvirkeforetak. På den annen side tilsier hensynet til forenkling for næringslivet at rapporteringsplikten ikke utvides ut over det som kreves av direktivet.

Departementet ber om høringsinstansenes syn på om hjemmelen i regnskapsloven § 1-2a første ledd nr. 9 til å pålegge samvirkeforetak og boligbyggelag å utarbeide bærekraftsrapportering etter reglene i regnskapsloven, bør benyttes, og fra hvilket regnskapsår en slik plikt eventuelt bør gjelde.

Endringen i direktivet artikkel 1 nr. 4 om at det europeiske stabiliseringsfondet (European Financial Stability Facility, EFSF) ikke omfattes av reglene om bærekraftsrapportering, krever ikke endringer i norsk lov.

2.3.3 Unntak for datterselskap

Etter departementets foreløpige vurdering er det nødvendig å endre regnskapsloven § 2-3 for å gjennomføre endringene i regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 10 og 29a nr. 9. Direktivbestemmelsene innebærer at unntakene for datterselskap som tidligere fulgte av direktivet artikkel 19a nr. 9 og 29a nr. 8, gjøres gjeldende for alle foretak av allmenn interesse. Etter departementets foreløpige vurdering bør regnskapsloven § 2-3 åttende ledd oppheves, se utkast til lovendringer.

2.3.4 Unntak for finansielle holdingselskaper

Etter departementets foreløpige vurdering er det behov for lovendringer for å gjennomføre regnskapsdirektivet artikkel 29a nytt nr. 7a, som gir unntak fra krav til bærekraftsrapportering for visse morforetak som er finansielle holdingselskaper. Finansielle holdingselskaper er ikke definert i regnskapsloven, men er i regnskapsdirektivet artikkel 2 punkt 15 definert som «foretak som har som eneste formål å erverve eierandeler i andre foretak og å forvalte disse eierandelene slik at de gir avkastning, uten direkte eller indirekte å ta del i forvaltningen av disse foretakene, med forbehold for deres rettigheter som aksjeeiere». Definisjonen i regnskapsdirektivet har til nå kun blitt benyttet for å

avgrense hvilke unntak medlemslandene kan gi fra direktivreglene for mikroforetak etter artikkel 36.

Selv om oversettelsen av regnskapsdirektivet benytter begrepet «holdingforetak», vurderer departementet at det er mer hensiktsmessig å bruke begrepet «holdingselskap» i regnskapsloven, ettersom Finanstilsynet i forslag til gjennomføring av direktiv (EU) 2024/1619 (CRD6) i norsk rett har foreslått lovbestemmelser i finansforetaksloven som viser til definisjonen av «finansielle holdingforetak» i forordning (EU) nr. 575/2013 (kapitalkravsforordningen) artikkel 4 nr. 1 punkt 21.⁷ Definisjonen av «finansielle holdingforetak» i regnskapsdirektivet samsvarer ikke med definisjonen i kapitalkravsforordningen, og det er etter departementets vurdering hensiktsmessig å benytte ulike begreper i norsk lovgivning for å tydeliggjøre at det dreier seg om forskjellige grupper foretak.

Etter departementets foreløpige vurdering vil det være hensiktsmessig å ta inn en definisjon av finansielle holdingselskap i regnskapsloven i tråd med regnskapsdirektivets definisjon for å avgrense unntaket som følger av regnskapsdirektivet artikkel 29a nytt nr. 7a, se utkast til regnskapsloven ny § 1-12. Etter departementets foreløpige vurdering bør unntaket for morselskap i konsern som er et finansielt holdingselskap hvis datterselskaper har forretningsmodeller og virksomhet som er uavhengige av hverandre, fremgå av § 2-3 annet ledd, se utkast til nytt annet punktum. Departementet legger til grunn at unntaket vil være snevert, jf. direktivets fortale avsnitt 17, men ber om innspill om behovet for en tydeligere definisjon av finansielle holdingselskap.

2.3.5 Tredjelforetak

Etter departementets foreløpige vurdering er det nødvendig å endre regnskapsloven § 2-8 om tredjelforetak for å gjennomføre endringene i regnskapsdirektivet artikkel 40a, se utkast til lovendringer:

- Første ledd må endres slik at plikten til å publisere en bærekraftsrapport kun gjelder for datterselskap som er store foretak og som inngår i et konsern som har hatt salgsinntekter på over 450 mill. euro innenfor EØS i hvert av de siste to regnskapsårene.

⁷ Se Finanstilsynets høringsnotat [Gjennomføring av CRD 6 i norsk rett](#).

- Annet ledd må endres slik at plikten til å publisere en bærekraftsrapport kun gjelder for norske filialer av et foretak som er etablert utenfor EØS, dersom filialen hadde salgsinntekter tilsvarende 50 mill. euro eller mer i det foregående regnskapsåret. Videre må bestemmelsen endres slik at plikten kun gjelder hvis foretaket som filialen er en del av, inngår i et konsern som har hatt salgsinntekter på over 450 mill. euro innenfor EØS i hvert av de siste to regnskapsårene, eller selv har hatt slike salgsinntekter.

Etter departementets foreløpige vurdering er det videre behov for å endre loven § 2-8 første og annet ledd for å gjennomføre endringene i artikkel 40a, som gir unntak fra rapporteringsplikten i tilfeller der morselskapet eller foretaket som en filial er en del av er et finansielt holdingselskap med datterselskaper som har forretningsmodeller og virksomhet som er uavhengige av hverandre.

2.3.6 Trinnvis innføring av krav til bærekraftsrapportering

Det er anslagsvis 40 norske foretak som omfattes av CSRD «bølge 1» som faller ut av virkeområdet for CSRD fra og med regnskapsåret etter direktivendringene. Etter departementets vurdering tilsier hensynet til forenklinger for disse foretakene at medlemsstatsoppsjonen i CSRD artikkel 5 nr. 2 nytt femte ledd bør benyttes. Departementet legger til grunn at hjemmelen til å fastsette overgangsregler etter lov om endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering) ikke kan benyttes for å endre gjeldende overgangsregler for å gi unntak fra rapporteringskrav etter regnskapsloven for regnskapsårene 2025 og 2026 for foretak som oppfyller vilkårene for å være omfattet av CSRD «bølge 1». At det er behov for lovendringer som nødvendigvis ikke vil kunne tre i kraft før etter rapporteringsfristen for foretakene, innebærer at det ikke er aktuelt å gi foretakene unntak fra rapporteringsplikt for regnskapsåret 2025.

Etter departementets vurdering bør departementet gis hjemmel til å fastsette overgangsregler, bl.a. med formål om å kunne gi unntak fra rapporteringsplikt for regnskapsåret 2026 for foretak som ikke oppfyller vilkårene for rapporteringsplikt fra og med regnskapsåret 2027, se utkast til lovendringer del V. Hjemmelen vil også kunne benyttes for å endre gjeldende overgangsregler som gjennomfører CSRD artikkel 5 nr. 2 for å gjennomføre øvrige endringer i direktivbestemmelsen om at:

- foretak som omfattes av «bølge 1», bare omfattes for regnskapsår som starter i perioden 1. januar 2024 til 31. desember 2026,
- foretak og morselskap i konsern som omfattes av det nye virkeområdet, skal rapportere fra og med regnskapsår som starter 1. januar 2027, og om at
- små og mellomstore noterte foretak ikke lenger er omfattet av reglene.

2.3.7 Opplysninger om sentrale immaterielle ressurser

Departementet legger til grunn at regnskapsdirektivet ikke er til hinder for å pålegge flere foretak å gi opplysninger om sentrale immaterielle ressurser i årsberetningen enn det som følger av direktivet. Etter departementets foreløpige vurdering tilsier imidlertid hensynet til forenkling at virkeområdet for regnskapsloven § 2-2 syvende ledd endres i tråd med endringene i regnskapsdirektivet artikkel 19 nr. 1 fjerde ledd og endringene i virkeområdet for krav til bærekraftsrapportering i regnskapsloven, se utkast til lovendringer.

2.3.8 Øvrige endringer

Etter departementets vurdering er det ikke nødvendig med lovendringer for å gjennomføre endringene i regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 13, som gir Kommisjonen hjemmel til å endre terskelverdier i regnskapsdirektivet for å ta hensyn til inflasjon. Endringene i regnskapsdirektivet artikkel 49 og CSRD artikkel 6 gjelder bestemmelser som retter seg mot EU-kommisjonen, og krever heller ikke endringer i norsk rett.

3 Rapporteringsplikter

3.1 Gjeldende rett

3.1.1 Rapportering på selskapsnivå

Regnskapsloven § 2-4 gir regler om innholdet i bærekraftsrapporteringen. Det følger av første ledd at bærekraftsrapporteringen i årsberetningen 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. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet 19a nr. 1.

Bestemmelsen første ledd gir uttrykk for prinsippet om dobbelt vesentlighet, der risikoen for foretaket og foretakets innvirkning representerer ulike perspektiver på vesentlighet. For å identifisere hvilken informasjon som foretaket skal rapportere, må foretaket gjøre en vurdering av hvilken informasjon som er vesentlig. Lovbestemmelsen og direktivbestemmelsen som den gjennomfører, gir begrenset veiledning om når informasjon skal anses som vesentlig ved at den er nødvendig for å forstå hvordan foretaket påvirker og påvirkes av bærekraftsforhold. Nærmere veiledning om vesentlighetsvurderinger følger av rapporteringsstandardene som utfyller direktivet, se punkt 3.1.3.

Bestemmelsen annet ledd gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 2 og spesifiserer at bærekraftsrapporteringen skal inneholde:

1. en kort beskrivelse av foretakets forretningsmodell og strategi, inkludert:
 - a. hvor motstandsdyktig forretningsmodellen og strategien er mot risiko knyttet til bærekraftsforhold,
 - b. mulighetene for foretaket knyttet til bærekraftsforhold,
 - c. foretakets planer for å sikre at forretningsmodellen og strategien er forenlig med overgangen til en bærekraftig økonomi og med begrensning av global oppvarming til 1,5 °C i tråd med Parisavtalen, målet om å oppnå klimanøytralitet innen 2050 og foretakets eventuelle eksponering for kull-, olje- og gassrelaterte aktiviteter. Beskrivelsen skal omfatte gjennomføringstiltak og tilknyttede planer for investeringer og finansiering,
 - d. hvordan forretningsmodellen og strategien tar hensyn til foretakets interesser og til innvirkningen foretaket har på bærekraftsforhold, og
 - e. hvordan strategien har blitt gjennomført når det gjelder bærekraftsforhold.
2. en beskrivelse av de tidsbestemte målene knyttet til bærekraftsforhold som foretaket har satt, herunder, der det er relevant, mål om reduksjon i klimagassutslipp minst for 2030 og 2050, av fremgangen foretaket har hatt med å oppnå målene og en erklæring om hvorvidt foretakets miljørelaterte mål er vitenskapelig fundert,
3. en beskrivelse av rollen til foretakets styrende organer når det gjelder bærekraftsforhold, og deres kompetanse til å utføre denne rollen eller tilgangen de har på slik kompetanse,
4. en beskrivelse av foretakets retningslinjer knyttet til bærekraftsforhold,
5. informasjon om eventuelle insentivordninger knyttet til bærekraftsforhold som tilbys medlemmer av foretakets styrende organer,
6. en beskrivelse av
 - a. den regnskapspliktiges aktsomhetsvurderinger som gjelder bærekraftsforhold, inkludert aktsomhetsvurderinger i samsvar med lovkrav
 - b. de viktigste faktiske eller potensielle negative virkningene knyttet til foretakets virksomhet og verdikjede, inkludert foretakets produkter og tjenester, forretningsforhold og forsyningskjeden, gjennomførte tiltak for å identifisere og overvåke disse virkningene, samt andre virkninger foretaket er forpliktet til å identifisere etter andre EØS-regler om å gjøre aktsomhetsvurderinger, og

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

Det følger av bestemmelsen at 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.

Det følger av tredje ledd at, der det passer, skal bærekraftsrapporteringen inneholde:

1. informasjon om foretakets egen virksomhet og verdikjede, inkludert foretakets produkter og tjenester, dets forretningsforbindelser og leverandørkjede, og
2. referanser til annen informasjon i årsberetningen og beløp som er rapportert i årsregnskapet med utdypende forklaringer.

Bestemmelsen tredje ledd gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 19 nr. 3 første og tredje ledd.

Etter fjerde ledd kan opplysninger om kommende utvikling eller forhandlinger 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. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 3 fjerde ledd og artikkel 29a nr. 3 fjerde ledd.

Det følger av femte ledd at bærekraftsrapportering skal utarbeides i samsvar med standardene for bærekraftsrapportering som er fastsatt i medhold av § 2-6 nr. 1. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 4 om at rapporteringen skal utarbeides i samsvar med europeiske standarder for bærekraftsrapportering («European Sustainability Reporting Standards», ESRS), se nærmere omtale i punkt 3.1.3.

Sjette ledd gir forenklinger for små og mellomstore noterte foretak, som kan begrense rapporteringen til følgende informasjon:

1. en kort beskrivelse av foretakets forretningsmodell og strategi,

2. en beskrivelse av foretakets retningslinjer når det gjelder bærekraftsforhold,
3. de viktigste faktiske eller potensielle negative virkningene knyttet til foretakets virksomhet og verdikjede, inkludert foretakets produkter og tjenester, forretningsforhold og leverandørkjeden, gjennomførte tiltak for å identifisere og overvåke, forhindre, begrense og avhjelpe disse virkningene,
4. de viktigste risikoene for foretaket knyttet til bærekraftsforhold og hvordan foretaket håndterer disse risikoene, og
5. sentrale indikatorer som er nødvendige for rapporteringen i nr. 1 til 4.

Syvende ledd åpner for at de forenklete kravene i sjette ledd også kan benyttes av mindre og ikke-komplekse finansforetak (jf. finansforetaksloven § 1-5 ellefte ledd) og egenforsikringsforetak (captive), selv om de skulle være store foretak. Sjette og syvende ledd gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 6 første ledd.

Det følger av åttende ledd at regnskapspliktige som benytter adgangen i sjette og syvende ledd, skal utarbeide bærekraftsrapportering i samsvar med standardene for bærekraftsrapportering for små og mellomstore foretak som er fastsatt i medhold av § 2-6 nr. 2. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 6 annet ledd.

Etter niende ledd skal den regnskapspliktiges ledelse og arbeidstakernes tillitsvalgte drøfte hvilken informasjon som er relevant, og hvordan bærekraftsinformasjonen innhentes og verifiseres. Synspunktene til arbeidstakernes tillitsvalgte skal formidles til arbeidsgivers styre. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 5.

Det følger av tiende ledd at regnskapspliktige som utarbeider bærekraftsrapportering i samsvar med første til niende ledd, skal anses å ha oppfylt opplysningskravene i regnskapsloven § 2-2 tredje ledd om å innta finansielle og ikke-finansielle sentrale resultatindikatorer i årsberetningen, tiende ledd om arbeidsmiljøet og ellefte ledd om påvirkning på miljøforhold. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 8.

Elleve ledd presiserer at bærekraftsrapporteringen skal inneholde taksonomirelatert informasjon, i tråd med kravene i taksonomiforordningen artikkel 8 og kommisjonsforordning (EU) 2021/2178, se nærmere omtale i punkt 3.1.5.

Tolvte ledd gir Finansdepartementet hjemmel til å fastsette regler i forskrift om henholdsvis oppbevaring av dokumentasjon som underbygger bærekraftsrapporteringen og foretaks behandling av særlige kategorier personopplysninger i forbindelse med utarbeidelse av bærekraftsrapportering. Forskriftshjemlene er ikke benyttet.

3.1.2 Konsernrapportering

Regnskapsloven § 2-5 og gir nærmere regler om konsolidert bærekraftsrapportering. Bestemmelsene i § 2-5 gjennomfører bestemmelser i regnskapsdirektivet artikkel 29a. Det følger av første ledd at konsolidert bærekraftsrapportering skal utarbeides i samsvar med § 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.

Det følger av § 2-5 annet ledd at dersom 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 konsernselskapenes innvirkning på eller risiko knyttet til bærekraftsforhold. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 29a nr. 4 første ledd.

Den regnskapspliktige skal etter tredje ledd angi hvilke datterselskaper som er unntatt fra kravene til bærekraftsrapportering fordi de inngår i den konsoliderte bærekraftsrapporteringen. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 29a nr. 4 annet ledd.

Det følger av fjerde ledd at morselskapets ledelse og arbeidstakernes tillitsvalgte skal drøfte hvilken informasjon som er relevant, og hvordan bærekraftsinformasjonen innhentes og verifiseres. Synspunktene til arbeidstakernes tillitsvalgte skal formidles til arbeidsgivers styre. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 29a nr. 6.

På samme måte som for rapportering på selskapsnivå, skal morselskap som utarbeider bærekraftsrapportering i samsvar med første til fjerde ledd, etter femte ledd 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. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 29a nr. 7.

Sjette ledd presiserer at den konsoliderte bærekraftsrapporteringen skal inneholde taksonomirelatert informasjon, i tråd med kravene i taksonomiforordningen artikkel 8 og kommisjonsforordning (EU) 2021/2178, se nærmere omtale i punkt 3.1.5.

3.1.3 Rapporteringsstandarder

De overordnede direktivkravene om innholdet i bærekraftsrapporteringen som er gjennomført i regnskapsloven §§ 2-4 og 2-5, utfylles av detaljerte krav i delegerte for-

ordninger om rapporteringsstandarter som vedtas av EU-kommisjonen. Regnskapsloven § 2-6 gir Finansdepartementet hjemmel til å gjennomføre kommisjonsforordninger vedtatt med hjemmel i 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).

En kommisjonsforordning om standarder for bærekraftsrapportering (kommisjonsforordning (EU) 2023/2772) vedtatt med hjemmel i regnskapsdirektivet artikkel 29b, trådte i kraft i EU i august 2023. Kommisjonsforordningen fikk virkning i EU fra og med regnskapsåret 2024. Rapporteringsstandardene består av tolv ulike standarder, hvorav to inneholder generelle rapporteringskrav og ti har rapporteringskrav innenfor spesifikke temaer. Rapporteringspliktige foretak kan unnlate å rapportere etter enkeltstandarter dersom selskapet vurderer at temaet som standarden dekker, ikke gir informasjon som er vesentlig for deres interessenter. Selskapet kan i så fall forklare kort hvorfor temaet ikke anses som vesentlig. For standarden om klimaendringer (ESRS E1) plikter imidlertid selskapet å forklare hvorfor klimaendringer eventuelt ikke er vesentlig for selskapet, samt gi en analyse av hvordan klimaendringer kan bli vesentlig for foretaket i fremtiden. Rapporteringsstandarden *ESRS 1 Generelle krav kapittel 3*⁸ gir nærmere veiledning om vesentlighet, herunder om:

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

Kommisjonsforordning (EU) 2023/2772 er EØS-relevant, men er ennå ikke innlemmet i EØS-avtalen. Med hjemmel i regnskapsloven § 2-6 fastsatte imidlertid Finansdepartementet 20. desember 2024 forskriftsregler om at regnskapspliktige som er store foretak eller morselskap i store konsern, og som etter regnskapsloven § 2-3 skal innta

⁸ Se [vedlegg 1](#) til forskrift 20. desember 2024 nr. 3325 om standarder for bærekraftsrapportering

bærekraftsrapportering i årsberetningen, skal utarbeide bærekraftsrapporteringen etter regnskapsloven § 2-4 og § 2-5 i samsvar med kommisjonsforordningen.⁹

EU-kommisjonen vedtok 11. juli 2025 endringer i kommisjonsforordning (EU) 2023/2772, omtalt som «ESRS Quick Fix».¹⁰ Formålet med endringene er å redusere rapporteringsbyrden for foretak som begynte å rapportere etter de nye reglene for regnskapsåret 2024. Endringene innebærer at unntak som i utgangspunktet gjaldt for regnskapsåret 2024, også vil gjelde for regnskapsårene 2025 og 2026, og for en større gruppe foretak:

- Foretak med opptil 750 ansatte må ikke rapportere ytterligere informasjon sammenlignet med regnskapsåret 2024.
- Foretak med over 750 ansatte kan benytte de fleste av innfasingsreglene som i utgangspunktet kun gjaldt foretak med opptil 750 ansatte.

«ESRS Quick Fix»-forordningen ble publisert i EU-tidende 10. november 2025. Finansdepartementet fastsatte 13. november 2025 endringer i forskrift om standarder for bærekraftsrapportering som reflekterer de vedtatte endringene i kommisjonsforordning (EU) 2023/2772.¹¹ Endringene får virkning fra og med regnskapsåret 2025.

Det er ikke vedtatt kommisjonsforordninger om standarder for bærekraftsrapportering for små og mellomstore foretak med hjemmel i regnskapsdirektivet artikkel 29c eller for foretak etablert utenfor EØS (tredjelandsforetak) med hjemmel i direktivet artikkel 40b. Det er heller ikke vedtatt sektorspesifikke standarder for store foretak med hjemmel i direktivet artikkel 29b.

3.1.4 Foretak fra land utenfor EØS (tredjelandsforetak)

Regnskapsloven § 2-8 gir regler om bærekraftsrapportering for norske filialer og datterselskaper av selskaper etablert utenfor EØS som oppfyller visse kriterier for salgsinntekter i EØS eller Norge. Bestemmelsene i § 2-8 gjennomfører bestemmelser i regnskapsdirektivet artikkel 40a og 40d.

Tredje ledd spesifiserer hvilke opplysningskrav i regnskapsloven § 2-5 som gjelder for bærekraftsrapporten som skal utarbeides etter første og annet ledd. Etter bestemmelsen er ikke informasjon om bærekraftsrisiko pliktig i bærekraftsrapporten. Fjerde ledd angir

⁹ [Forskrift 20. desember 2024 nr. 3325 om standarder for bærekraftsrapportering](#)

¹⁰ [Kommisjonsforordning \(EU\) 2025/1416](#)

¹¹ [Forskrift 13. november 2025 nr. 2371 om endring i overgangsregler til lov om endringer i regnskapsloven mv. \(bærekraftsrapportering\) og forskrift om standarder for bærekraftsrapportering](#)

hvilke standarder for bærekraftsrapportering som aksepteres. Femte ledd angir plikter for datterselskapet eller filialen hvis ikke all påkrevd informasjon er fullt ut tilgjengelig fra tredjelandsforetaket.

Det følger av overgangsregler til lov om endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering) punkt 4 at regnskapsloven § 2-8 skal anvendes fra regnskapsår som starter 1. januar 2028 eller senere.

3.1.5 Taksonomirapportering

Taksonomiforordningen (forordning (EU) 2020/852) etablerer et rammeverk for et klassifiseringssystem for bærekraftige økonomiske aktiviteter. Forordningen artikkel 9 fastsetter seks klima- og miljømål. For at en aktivitet skal kunne regnes som bærekraftig etter taksonomien, må den bidra vesentlig til oppnåelsen av minst ett av målene, og ikke ha betydelig negativ innvirkning på de øvrige målene. I tillegg må aktiviteten oppfylle minstekrav til sosiale og styringsmessige forhold. EU-kommisjonen fastsetter i delegerede forordninger nærmere kriterier for når ulike økonomiske aktiviteter kan defineres som bærekraftige.

Det følger av taksonomiforordningen artikkel 8 nr. 1 at alle foretak som omfattes av plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering etter regnskapsdirektivet artikkel 19a eller 29a, skal inkludere taksonomirelatert informasjon i bærekraftsrapporteringen i årsberetningen. Taksonomiforordningen er gjennomført i norsk rett i lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren og et rammeverk for bærekraftige investeringer § 3. Loven trådte i kraft 1. januar 2023. Forordningen artikkel 8 gir regler om offentliggjøring av opplysninger om hvordan, og i hvilken grad, foretakets virksomhet er forbundet med økonomiske aktiviteter som anses som miljømessig bærekraftige i henhold til forordningen artikkel 3 og 9. Rapporteringsplikten etter taksonomiforordningen artikkel 8 er presisert i regnskapsloven § 2-4 ellefte ledd og § 2-5 sjette ledd.

I henhold til taksonomiforordningen artikkel 8 nr. 4 fastsetter EU-kommisjonen nærmere opplysningskrav for finansielle foretak. Kommisjonen fastsetter også utfyllende opplysningskrav for ikke-finansielle foretak. Slike regler er gitt i kommisjonsforordning (EU) 2021/2178. Kommisjonsforordningen om taksonomirapportering er gjennomført i norsk rett i forskrift til lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren og et rammeverk for bærekraftige investeringer § 3. Kommisjonsforordningen stiller detaljerte krav til sentrale resultatindikatorer («Key Performance Indicators», KPI-er) som ikke-finansielle foretak og ulike typer finansielle foretak skal inkludere i sin rapportering. I tillegg til KPI-ene, skal rapporteringen inneholde kvalitativ informasjon.

Kommisjonsforordning (EU) 2026/73 endrer kommisjonsforordning (EU) 2021/2178 gjennom å forenkle rapporteringskravene, særlig for finansforetak.¹² Endringene får virkning fra og med regnskapsåret 2025 i EU, men foretak i EU kan velge å følge de tidligere reglene for 2025 dersom de anser det som mer hensiktsmessig. Kommisjonsforordning (EU) 2026/73 er ennå ikke innlemmet i EØS-avtalen, men norske foretak kan likevel følge de forenklede kravene for regnskapsåret 2025.¹³

3.2 Forventet EØS-rett

3.2.1 Rapportering på selskapsnivå

3.2.1.1 Endringer som følge av endringer i virkeområdet

Endringsdirektivet endrer regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 1 ved at virkeområdet for bestemmelsen endres, jf. omtalen av endringen i virkeområdet etter foretakets størrelse i punkt 2.2.1. Som følge av at virkeområdet for rapporteringsplikten endres, oppheves artikkel 19a nr. 6 og 7, som gir forenklede rapporteringskrav for små og mellomstore noterte foretak, mindre og ikke-komplekse finansforetak, egenforsikringsforetak og egenforsikringsforetak for gjenforsikring.

3.2.1.2 Informasjon om verdikjeden

I endringsdirektivets fortale avsnitt 12 vises det til at det er bevis for at foretak i verdikjeden, herunder små og mellomstore foretak, mottar uproporsjonale forespørsler om informasjon fra foretak med rapporteringsplikt, uavhengig av rammene som regnskapsdirektivet artikkel 29b fjerde ledd setter for slike forespørsler. Ifølge fortalen er det derfor nødvendig å innføre regler som skjermer foretak i verdikjeden med færre enn 1 000 ansatte («skjermede foretak»). Det presiseres samtidig at de nye reglene som skjermer foretak i verdikjeden, ikke er til hinder for frivillig informasjonsdeling, herunder deling av informasjon som det er vanlig å dele mellom foretak i en gitt sektor.

Artikkel 19a nr. 3 om rapportering om verdikjeden endres ved at det etter første ledd settes inn et nytt annet ledd med følgende definisjoner som skal gjelde for bestemmelsen tredje, fjerde og femte ledd:

- «Rapporterende foretak» («reporting undertaking») betyr et foretak med plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter artikkel 19a nr. 1.

¹² [Kommisjonsforordning \(EU\) 2026/73](#)

¹³ Se Finansdepartementets nyhetssak 8. januar 2026, [Forenklinger i taksonomien fra og med regnskapsåret 2025](#)

- «Skjermet foretak» («protected undertaking») betyr et foretak som:
 - o på balansedagen ikke har flere enn 1 000 ansatte i gjennomsnitt (årsverk) i foregående regnskapsår, og
 - o er i verdikjeden til et rapporterende foretak.
- «Frivillige standarder» betyr standardene for frivillig rapportering som vist til i artikkel 29ca.

Etter artikkel 19a nr. 3 nytt tredje ledd kan rapporterende foretak basere seg på en selverklæring fra foretak i deres verdikjeder for å avgjøre om disse er skjermede foretak. Rapporterende foretak skal ikke være forpliktet til å verifisere hvorvidt et foretak i verdikjeden er et skjermet foretak med mindre de vet, eller med rimelighet kan forventes å vite, at informasjonen er åpenbart feil.

Etter artikkel 19a nr. 3 nytt fjerde ledd har skjermede foretak rett til å nekte å gi informasjon som er mer omfattende enn informasjonen som skal rapporteres etter en ny standard for frivillig bærekraftsrapportering, se nærmere omtale i punkt 3.2.3.2. Videre presiseres det at:

- a) Når det etableres kontrakter og andre ordninger med formål å oppfylle krav til bærekraftsrapportering etter direktivet, skal rapporterende foretak ikke kreve at skjermede foretak gir informasjon ut over det som følger av standardene for frivillig rapportering.
- b) Enhver kontraktsbestemmelse som er i strid med bokstav a, skal ikke være bindende, uten at dette skal påvirke hvorvidt andre bestemmelser i kontrakten er bindende.
- c) Når et rapporterende foretak direkte eller indirekte ber om informasjon fra skjermede foretak med formål å utarbeide bærekraftsrapportering etter direktivet, og noe eller all informasjon som det bes om, er mer omfattende enn det som følger av standardene for frivillig rapportering, skal det rapporterende foretaket sikre at det skjermede foretaket er informert om:
 - i. hvilken informasjon som er mer omfattende enn det som følger av de frivillige standardene, og
 - ii. skjermede foretaks rett til å nekte å gi informasjonen.
- d) Rapporterende foretak som rapporterer om verdikjeden uten rapportering fra skjermede foretak som er mer omfattende enn det som følger av standardene for frivillig rapportering, skal anses å ha oppfylt krav til verdikjedeinformasjon i bærekraftsrapporteringen etter første ledd.

Det presiseres i femte ledd at ingenting i fjerde ledd har betydning for andre forespørsler om informasjon enn forespørsler knyttet til bærekraftsrapportering etter direktivet, herunder forespørsler med formål å oppfylle EU-krav om aktsomhetsvurderinger. Videre presiseres det at fjerde ledd ikke innebærer eller impliserer at foretak i verdikjeden må gi bærekraftsinformasjon. Det følger videre av femte ledd at rapporteringspliktige foretak, de tre første årene med rapporteringsplikt og der ikke all nødvendig informasjon om verdikjeden er tilgjengelig, skal 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. Etter overgangsperioden på tre år skal foretak oppfylle rapporteringsplikten om verdikjeden ved å benytte informasjon innhentet direkte fra foretak i verdikjeden eller ved hjelp av estimerer der det er passende.

3.2.1.3 Opplysninger som kan utelates

I endringsdirektivets fortale artikkel 14 vises det til at det er omstendigheter hvor foretak bør tillates å utelate informasjon når de utarbeider bærekraftsrapportering i tråd med direktivreglene. Slike omstendigheter kan være dersom offentliggjøring kan skade foretakets kommersielle posisjon, informasjonen er en forretningshemmelighet eller at informasjonen er gradert eller konfidensiell. I fortalen vises det til at adgang til å utelate informasjon er særlig viktig i den nåværende geopolitiske konteksten. Foretak i forsvarsindustrien har et særskilt behov for å kunne holde tilbake sensitiv informasjon som, hvis den offentliggjøres, kan være skadelig for foretaket selv eller andre juridiske personer, herunder medlemsland. Nåværende artikkel 19a nr. 3 fjerde ledd om at medlemsstatene kan tillate at foretak i særlige unntakstilfeller kan utelate opplysninger om kommende utvikling eller forhandlinger, erstattes derfor med en ny bestemmelse. Etter den nye bestemmelsen kan foretak, når de rapporterer informasjon som nevnt i nr. 1 og 2, utelate følgende informasjon:

- a. I unntakstilfeller, informasjon hvis offentliggjøring vil være sterkt skadelig for foretakets kommersielle posisjon, forutsatt at alle følgende betingelser er oppfylt:
 - i. Fraværet av informasjon er ikke til hinder for en rimelig og balansert forståelse av foretakets utvikling, resultat og stilling, eller av vesentlige risikoer for foretaket og dets vesentlige innvirkning på bærekraftsforhold.
 - ii. Foretaket har fastslått at det er umulig å offentliggjøre informasjonen på en måte, for eksempel på aggregert nivå, som gjør det mulig å oppfylle formålet med opplysningskravet uten at det gjør betydelig skade på foretakets kommersielle posisjon.

- iii. Foretaket opplyser om at det har benyttet dette unntaket.
- iv. Foretaket vurderer på nytt ved hver rapporteringsdato om informasjonen fortsatt kan utelates.
- b. Informasjon som tilsvarer immaterielle verdier, immaterielle rettigheter, fagkunnskap («know-how»), teknologisk informasjon eller resultater av innovasjon, som kvalifiserer som en forretningshemmelighet som definert i direktiv om beskyttelse av forretningshemmeligheter (direktiv (EU) 2016/943) artikkel 2 første ledd punkt 1, forutsatt at begge følgende betingelser er oppfylt:
 - i. Foretaket opplyser at det har benyttet dette unntaket.
 - ii. Foretaket vurderer på nytt ved hver rapporteringsdato om informasjonen fortsatt kan utelates.
- c. Graderte opplysninger som definert i forordning om opprettelse av et instrument for å styrke den europeiske forsvarsindustrien gjennom felles anskaffelser (EDIRPA, forordning (EU) 2023/2418) artikkel 2 første ledd punkt 7, forutsatt at begge følgende betingelser er oppfylt:
 - i. Foretaket opplyser at det har benyttet dette unntaket
 - ii. Foretaket vurderer på nytt ved hver rapporteringsdato om informasjonen fortsatt kan utelates.
- d. Annen informasjon som skal beskyttes mot uautorisert tilgang eller offentliggjøring på grunn av forpliktelser fastsatt i annen EU-lovgivning eller nasjonal rett, eller for å ivareta personvernet eller sikkerheten til en fysisk person eller sikkerheten til en juridisk person, forutsatt at begge følgende betingelser er oppfylt:
 - i. Foretaket opplyser at det har benyttet dette unntaket.
 - ii. Foretaket vurderer på nytt ved hver rapporteringsdato om informasjonen fortsatt kan utelates.

3.2.2 Konsernrapportering

Endringsdirektivet gjør endringer i regnskapsdirektivet artikkel 29a om rapportering på konsernnivå som i hovedsak tilsvarer endringene i artikkel 19a om rapportering på selskapsnivå, med enkelte unntak.

I direktivets fortale avsnitt 19 vises det til at det kan være krevende å utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering ved endringer i sammensetningen av konsernet, og at det derfor er behov for å gi morforetak mulighet til å ikke inkludere informasjon om datterselskap som har kommet inn i, eller gått ut av, konsernet i løpet av regnskapsåret. Endringsdirektivet innfører et nytt nr. 4a i artikkel 29a som åpner for at morselskaper kan

utelate informasjon om datterselskaper ved endringer i sammensetningen av konsernet i løpet av regnskapsåret:

- Første ledd åpner for at morselskapet kan beslutte å ikke inkludere informasjon om datterselskap i bærekraftsrapporteringen i årsberetningen ved oppkjøp eller fusjon av disse datterselskapene i løpet av regnskapsåret.
- Annet ledd åpner for at morselskapet kan beslutte å ikke inkludere informasjon om datterselskap som har gått ut av konsernet i løpet av regnskapsåret.
- Det følger av tredje ledd at foretak som benytter adgangen etter første eller annet ledd, skal opplyse om vesentlige hendelser som har påvirket datterselskapet i løpet av regnskapsåret, og som påvirker konsernets påvirkning, risiko og muligheter knyttet til bærekraftsforhold.

Det innføres videre en ny bestemmelse i nytt nr. 7a om unntak fra rapporteringskrav for morforetak i konsern som er finansielle holdingselskaper, se omtale under punkt 2.2.4.

3.2.3 Rapporteringsstandarder

3.2.3.1 Standarder for rapporteringspliktige foretak

Endringsdirektivet endrer regnskapsdirektivet artikkel 29b om standarder for bærekraftsrapportering ved at hjemmelen i nr. 1 tredje, fjerde og sjette ledd for Kommisjonen til å fastsette sektorspesifikke standarder, fjernes. Videre endres artikkelen nr. 2 første ledd om krav til standardene ved at det legges til at standardene, så langt det er mulig, skal ha sammenheng med krav i annet EU-regelverk. Videre legges det til at standardene, så langt det er mulig, skal prioritere offentliggjøring av kvantitativ informasjon og ta hensyn til byrden for foretakene og brukernes behov. I fortalen avsnitt 20 vises det til at Kommisjonen kan, avhengig av etterspørselen fra foretak med rapporteringsplikt, støtte foretakene gjennom å gi sektorspesifikk veiledning, herunder om doble vesentlighetsanalyser med mål om å identifisere bærekraftsforhold som sannsynligvis vil være vesentlige for et typisk foretak i sektoren. Eventuelle retningslinjer bør etter fortalen ta utgangspunkt i dialog med relevante interessenter, og der det er relevant ta hensyn til relevante internasjonale standarder.

Endringsdirektivet endrer også artikkel 29b nr. 4 første ledd ved at bestemmelsen i siste punktum om at standardene ikke skal inneholde rapporteringsplikter som forutsetter at foretak må innhente informasjon fra SMB-er i verdikjeden som er mer omfattende enn rapporteringskravene som følger av standardene for bærekraftsrapportering for små og mellomstore foretak, erstattes. Etter den nye bestemmelsen skal standardene ikke inne-

holde krav som forutsetter at foretak må innhente informasjon fra foretak i verdikjeden med færre enn 1 000 ansatte som er mer omfattende enn informasjonen som skal rapporteres etter nye standarder for frivillig bærekraftsrapportering, se punkt 3.2.3.2. Endringen er omtalt i fortalen til direktivet avsnitt 21

Endringsdirektivet opphever regnskapsdirektivet artikkel 29c om rapporteringsstandarder for små og mellomstore foretak, jf. at små og mellomstore foretak ikke lenger omfattes av virkeområdet for krav til bærekraftsrapportering. Endringen er omtalt i direktivets fortale avsnitt 15.

EU-kommisjonen ba i brev 26. mars 2025 EFRAG om å gi råd til Kommisjonen om forenklinger i ESRS-ene, med frist 31. oktober 2025.¹⁴ EFRAG publiserte 29. juli 2025 et utkast til forenklinger i rapporteringsstandardene («Exposure Draft»), med høringsfrist 29. september 2025. EFRAG la frem sine endelige anbefalinger til Kommisjonen om forenklinger i ESRS-ene 3. desember 2025.¹⁵ EFRAGs forslag innebærer bl.a.:

- En reduksjon i antall pliktige¹⁶ rapporteringspunkter på 61 pst. sammenlignet med gjeldende standarder.
- En klarere og enklere tilnærming til vesentlighetsvurderinger, herunder en klargjøring av at en full dobbel vesentlighetsvurdering ikke må gjøres hvert år, såfremt det ikke har skjedd større endringer.
- Større fleksibilitet for foretakene til å presentere informasjon på en leservennlig måte.
- Omorganisering av standardene for å gjøre det enklere for foretakene å identifisere hva som må rapporteres.
- Tiltak for å redusere rapporteringsbyrden for foretakene gjennom unntak og forenklinger i gitte situasjoner, som manglende tilgang til data og ved oppkjøp og salg av datterselskaper.

¹⁴ [EU-kommisjonens brev 26. mars 2025](#)

¹⁵ «[EFRAG's technical advice to the European Commission regarding Amended European Sustainability Reporting Standards \(Amended ESRS\)](#)», brev 3. Desember 2025 fra EFRAG til EU-kommisjonen.

¹⁶ Pliktige dersom de er vesentlige for foretaket etter en vesentlighetsvurdering.

3.2.3.2 *Standarder for frivillig bærekraftsrapportering*

Endringsdirektivet innfører en ny artikkel 29ca i regnskapsdirektivet om standarder for frivillig bærekraftsrapportering. Det følger av bestemmelsen nr. 1 at Kommisjonen, senest 4 måneder etter at direktivet trer i kraft, skal fastsette en delegert rettsakt om rapporteringsstandarder for frivillig bærekraftsrapportering for foretak med færre enn 1 000 ansatte. Formålet med standardene skal etter bestemmelsen være å legge til rette for frivillig bærekraftsrapportering og å begrense hvilken informasjon som foretak med rapporteringsplikt kan be om fra foretak i verdikjeden («skjermede foretak»). Det følger av fortalen avsnitt 22 at standardene for frivillig bærekraftsrapportering bl.a. skal bruke et enkelt språk og så langt det er mulig ta hensyn til EMAS-forordningen (forordning (EF) 1221/2009).

Etter nr. 2 skal standardene være basert på kommisjonsanbefaling 2025/1710. Standardene skal også være proporsjonale og ta hensyn til kapasiteten til, og egenskapene ved, foretakene som skal benytte dem, og til omfanget og kompleksiteten ved deres virksomhet. Standardene skal så langt som mulig spesifisere hvordan bærekraftsinformasjonen skal presenteres.

Etter nr. 3 skal Kommisjonen minst hvert fjerde år evaluere den delegerte rettsakten om standarder for frivillig bærekraftsrapportering, og ved behov endre den for å ta hensyn til utviklingstrekk som er relevante for bærekraftsrapportering. Det følger av fortalen avsnitt 23 at Kommisjonen skal legge vekt på om standardene bidrar til å:

- tilgjengeliggjøre informasjon som rapporteringspliktige foretak trenger fra sine leverandører,
- tilgjengeliggjøre informasjon som finansforetak og investorer etterspør, og dermed legger til rette for foretakenes kapitaltilgang,
- forbedre foretakenes håndtering av bærekraftsforhold på en måte som styrker deres konkurransekraft og motstandsdyktighet, og
- bidrar til en bærekraftig og inkluderende økonomi.

Etter nr. 4 skal Kommisjonen ta hensyn til faglige råd fra EFRAG ved ev. endringer i standardene.

3.2.4 Taksonomirapportering

Endringene i virkeområdet for plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering endrer plikten til å utarbeide rapportering etter taksonomiforordningen artikkel 8 tilsvarende, ettersom virkeområdet for rapporteringsplikten etter taksonomiforordningen følger av virkeområdet for regnskapsdirektivet artikkel 19a og 29a. Direktivet innebærer for øvrig ingen endringer i taksonomiregelverket.

3.3 Departementets foreløpige vurdering

3.3.1 Rapportering på selskapsnivå

3.3.1.1 Endringer som følge av endringer i virkeområdet

Etter departementets foreløpige vurdering er det nødvendig å endre regnskapsloven § 2-4 for å reflektere at små og mellomstore noterte foretak ikke lenger vil ha rapporteringsplikt, se forslag til endringer i virkeområdet i punkt 2.3.1. Etter departementets vurdering vil det være nødvendig å oppheve regnskapsloven § 2-4 sjette til åttende ledd som gir forenklete rapporteringskrav for små og mellomstore noterte foretak, mindre og ikke-komplekse finansforetak, egenforsikringsforetak og egenforsikringsforetak for gjenforsikring, se utkast til lovendringer. Bestemmelsene som foreslås opphevet gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 6 og 7 som oppheves gjennom endringsdirektivet.

3.3.1.2 Informasjon om verdikjeden

Etter departementets vurdering vil det være nødvendig å endre regnskapsloven for å gjennomføre endringene i regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 3, som setter rammer for hvilken informasjon rapporteringspliktige foretak kan be om fra foretak i dets verdikjede.

At direktivreglene om verdikjedeinformasjon blir betydelig mer omfattende, tilsier etter departementets foreløpige vurdering at det bør innføres en ny bestemmelse om verdikjedeinformasjon i regnskapsloven for å gjennomføre regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 3 første til femte ledd, heller enn å ta inn de nye reglene i regnskapsloven § 2-4, se utkast til ny § 2-4a og endringer i § 2-4 tredje ledd:

- Utkast til ny § 2-4a første ledd viderefører nåværende § 2-4 tredje ledd første punktum.
- Annet og tredje ledd definerer henholdsvis «rapporterende foretak» og «skjermet foretak».

- Fjerde ledd gjennomfører direktivbestemmelsen om at rapporterende foretak som hovedregel kan basere seg på selverklæringer fra foretak i verdikjeden om at de er skjermede foretak.
- Femte ledd første punktum gjennomfører direktivregelen om at skjermede foretak ikke er forpliktet til å gi rapporterende foretak informasjon som er mer omfattende enn det som følger av standardene for frivillig bærekraftsrapportering som EU-kommisjonen skal vedta. Annet og tredje punktum gjennomfører reglene om kontrakter og ordninger som etableres med mål om å oppfylle krav til bærekraftsrapportering.
- Sjette ledd gjennomfører direktivreglene om at dersom et rapporterende foretak ber om informasjon som er mer omfattende enn det som følger av standardene for frivillig bærekraftsrapportering, skal det skjermede foretaket informeres om hvilken informasjon dette gjelder og dets rett til å nekte å gi informasjonen.
- Syvende ledd gjennomfører direktivregelen om at foretak som rapporterer om verdikjeden uten informasjon fra skjermede foretak som er mer omfattende enn det som følger av forskriftsregler om standarder for frivillig bærekraftsrapportering, skal anses å ha oppfylt kravene i første ledd.

Departementet bemerker at regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 3 nytt fjerde ledd om at kontrakter og ordninger skal anses ugyldige, griper inn i avtalefriheten, og ber særskilt om innspill om hvordan bestemmelsen i bør gjennomføres i norsk rett.

Departementet legger foreløpig til grunn at det ikke er nødvendig med lovregler for å gjennomføre direktivbestemmelsene som:

- presiserer at ingenting i de ovennevnte reglene har betydning for andre forespørsler om informasjon enn forespørsler knyttet til bærekraftsrapportering, og
- presiserer at de ovennevnte reglene ikke innebærer eller impliserer at foretak i verdikjeden må gi bærekraftsinformasjon.

Overgangsregelen i direktivet om verdikjedeinformasjon de tre første årene med rapporteringsplikt, er gjennomført i overgangsregler til lov om endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering) punkt 3. Etter departementets foreløpige vurdering bør endringene i direktivbestemmelsene gjennomføres gjennom endringer i overgangsreglene.

3.3.1.3 Opplysninger som kan utelates

Etter departementets foreløpige vurdering er det nødvendig å endre regnskapsloven § 2-4 fjerde ledd for å reflektere at direktivet artikkel 19a tidligere nr. 3 fjerde ledd, som lovbestemmelsen gjennomfører, erstattes med en ny og mer omfattende bestemmelse som utvider adgangen til å utelate opplysninger fra bærekraftsrapportering. Etter departementets foreløpige vurdering bør bestemmelsen gjennomføres med en direktivnær lovbestemmelse, i tråd med øvrige lovbestemmelser som gjennomfører direktivbestemmelsene om bærekraftsrapportering, se utkast til regnskapsloven § 2-4 nytt fjerde ledd.

3.3.2 Konsernrapportering

Etter departementets vurdering er det nødvendig med lovendringer for å gjennomføre regnskapsdirektivet artikkel 29a nytt nr. 4a. Etter departementets foreløpige vurdering bør det tas inn en ny bestemmelse i regnskapsloven § 2-5 om når morselskap kan beslutte å ikke inkludere informasjon om datterselskap i den konsoliderte årsberetningen, for å gjennomføre direktivbestemmelsen, se utkast til § 2-5 nytt fjerde ledd.

Endringene i regnskapsdirektivet artikkel 29a om informasjon om verdikjeden og opplysninger som kan utelates, gjennomføres ved forslaget til endringene i § 2-4 og ny § 2-4a, se omtale over. Gjennomføring av direktivet artikkel 29a nytt nr. 7a om unntak fra rapporteringsplikt for finansielle holdingselskaper, er omtalt i punkt 2.3.4.

3.3.3 Rapporteringsstandarder

Endringene i regnskapsdirektivets regler om rapporteringsstandarder krever at departementets hjemmel etter regnskapsloven § 2-6 til å gjennomføre kommisjonsforordninger om rapporteringsstandarder i forskrift, må tilpasses til at Kommisjonens hjemler er endret. Etter departementets foreløpige vurdering er det ikke behov for ytterligere endringer i regnskapsloven for å gjennomføre endringene som gjelder rapporteringsstandardene, se utkast til endringer i regnskapsloven § 2-6.

3.3.4 Taksonomirapportering

Etter departementets vurdering er det ikke behov for endringer i norsk rett som følge av at rapporteringsplikten etter taksonomiforordningen artikkel 8 endres gjennom endringene i regnskapsdirektivet artikkel 19a og 29a.

4 Attestasjon

4.1 Gjeldende rett

4.1.1 Innledning

Regler om attestasjon av bærekraftsrapportering ble innført i revisorloven ved lov om endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering), i tråd med nye regler i revisjonsdirektivet som ble innført ved CSRD. Med endringene er kravene som stilles til revisor ved attestasjon av bærekraftsrapportering, i all hovedsak de samme ved revisjon av årsregnskap. Det gjelder bl.a. krav til utførelse av oppdrag, uavhengighet og konfidensialitet, kvalitetsstyring og kvalifikasjoner.

Lov om endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering) innførte også regler i aksjeloven § 7-9a, allmennaksjeloven § 7-6, finansforetaksloven § 8-17 og statsforetaksloven § 43 om valg av bærekraftsrevisor. Utgangspunktet i bestemmelsene er at revisoren som er valgt til å revidere årsregnskapet, også skal attestere bærekraftsrapporteringen hvis selskapet har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter regnskapsloven. Generalforsamlingen kan i stedet velge en annen revisor eller, dersom det er åpnet for det etter revisorloven § 1-3, en uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester til å attestere bærekraftsrapporteringen. Endringsloven innførte også tilsvarende regler om valg av bærekraftsrevisor i bustadbyggjelagslova § 8-7 og samvirkelova § 101 b, i det tilfelle at virkeområdet for plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering senere utvides til å omfatte boligbyggelag og samvirkeforetak.

4.1.2 Godkjenning av revisjonsselskaper

Revisorloven § 4-1 gir regler om godkjenning av revisjonsselskaper. Det følger av første ledd at Finanstilsynet gir godkjenning til foretak:

- a. som er organisert som ansvarlig selskap, kommandittselskap, aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller samvirkeforetak,
- b. som har et styre hvor et flertall av både medlemmene og varamedlemmene i styret er revisorer som er godkjent etter denne lov, av myndighetene i et annet EØS-land eller av et land Norge har inngått avtale om gjensidig godkjenning av revisorer med,
- c. hvor godkjente revisorer eller godkjente revisjonsselskap innehar mer enn halvparten av stemmene i selskapets øverste organ, og
- d. som er i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller.

Det følger av annet ledd at revisjonsselskap der de ansatte har rett til å velge styremedlemmer, skal flertallskravet i første ledd bokstav b også oppfylles blant de styremedlemmene som ikke er valgt av de ansatte.

Revisorloven § 4-1 første ledd b og c gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 3 nr. 4 første ledd bokstav b og c.

4.1.3 Oppdragsansvarlig

Revisorloven § 9-3 gir regler om oppdragsansvarlig revisor. Det følger av § 9-3 første ledd annet punktum at et revisjonsselskap skal utpeke én bærekraftsrevisor som oppdragsansvarlig revisor for hvert oppdrag om attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering. Som for oppdrag om lovfestet revisjon, skal sikring av oppdragskvalitet, uavhengighet og kompetanse 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.

Det følger av § 9-3 annet ledd at 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.

Reglene om oppdragsansvarlig revisor for oppdrag om attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 1 annet ledd og nr. 2a.

4.1.4 Attestasjonsuttalelse

Det følger av regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 1 bokstav aa at, der det er relevant, skal revisor, basert på et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet, gi uttrykk for en mening om bærekraftsrapporteringen er i samsvar med kravene i regnskapsdirektivet, inkludert standardene for bærekraftsrapportering, og i samsvar med rapporteringskravene i taksonomiforordningen artikkel 8, prosessen som foretaket har gjennomført for å identifisere informasjonen som er rapportert i henhold til standardene, og om kravet om å merke bærekraftsrapportering i samsvar med bestemmelsene om elektronisk rapporteringsformat i artikkel 29d er overholdt. Direktivbestemmelsen er gjennomført i revisorloven § 9-7a.

Etter revisorloven § 9-7a tredje ledd skal revisor gi uttrykk for en mening om bærekraftsrapporteringen på grunnlag av et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat eller betryggende sikkerhet. På dette grunnlaget skal revisor uttale seg om bærekraftsrapporteringen er i samsvar med kravene i regnskapsloven kapittel 2 og rapporteringskravene i

taksonomiforordningen artikkel 8, foretakets prosesser for å identifisere informasjonen som er rapportert, og om kravet til å merke rapporteringen i samsvar med kravene til elektronisk rapporteringsformat (ESEF). Uttalelsen må gis i en form som tilfredsstillende kravene i gjeldende attestasjonsstandards om hvordan det skal konkluderes på et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet. Moderat sikkerhet er et minstekrav, men bestemmelsen åpner også for at attestasjonsuttalelsen avgis med betryggende sikkerhet i stedet, dersom det finnes standarder for dette.

Forskjellen mellom «moderat sikkerhet» og «betryggende sikkerhet» er omtalt slik av Verdipapirlovutvalget i NOU 2023: 15 *Bærekraftsrapportering* punkt 5.1.1:

«Revisjonsfaglig skilles det mellom oppdrag om attestasjon med betryggende og moderat sikkerhet. Betryggende sikkerhet er en høy grad av sikkerhet, men ingen garanti for at revisors arbeid alltid vil avdekke vesentlig feilinformasjon som eksisterer. Typen, tidspunktet for og omfanget av de valgte handlingene, er gjenstand for revisors skjønn, og er basert på en vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon. Som en del av revisjonen, identifiserer og vurderer revisor risikoen for vesentlig feilinformasjon i rapporteringen, enten det skyldes misligheter eller utilsiktede feil. Revisor utformer og gjennomfører kontrollhandlinger for å håndtere slike risikoer, og innhenter revisjonsbevis som er tilstrekkelig og hensiktsmessig som grunnlag for en konklusjon med betryggende sikkerhet. Arbeidet omfatter å opparbeide seg en forståelse av den interne kontrollen som er relevant for attestasjonen, slik at revisor kan utforme revisjonshandlinger som er hensiktsmessige etter omstendighetene. Revisor evaluerer også om de anvendte rapporteringsprinsippene er hensiktsmessige, vurderer om 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.»

Det følger av revisjonsdirektivet artikkel 26a nr. 3 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. Slike standarder har ikke blitt vedtatt. Revisorloven § 9-4a femte ledd gir Finansdepartementet hjemmel til å fastsette forskrift om gjennomføring av standarder for attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering som EU-kommisjonen vedtar i medhold av revisjonsdirektivet artikkel 26a nr. 3.

4.1.5 Revisjonsforetak fra land utenfor EØS

Revisorloven § 12-6 gir regler om registrering av revisjonsforetak fra land utenfor EØS som reviderer foretak notert på regulert marked i Norge. Reglene om registrering gjelder også revisjonsforetak som attesterer bærekraftsrapporteringen til et foretak som har utstedt omsettelige verdipapirer som er tatt opp til handel på et regulert marked i Norge.

§ 12-6 syvende ledd gir Finansdepartementet hjemmel til å fastsette forskrift om registrering og tilsyn med registrerte revisjonsforetak. Slike regler er gitt i forskrift om revisjon og revisorer kapittel 2.

Bestemmelsene i § 12-6 og forskrift om revisjon og revisorer kapittel 2 gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 45.

4.1.6 Uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester

Etter revisorloven § 1-3 kan Finansdepartementet fastsette forskriftsregler som åpner for at andre enn revisorer, såkalte uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester («Independent Assurance Service Providers», IASP-er), også skal kunne attestere lovpliktig bærekraftsrapportering. Dette er i tråd med det nasjonale valget i regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 4, som så langt ikke benyttet i Norge. Finansdepartementet pekte i Prop. 57 L (2023–2024) *Endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering)* på hensynet til kapasitetsutnyttelse, konkurranse og valgfrihet for foretakene som argumenter for å benytte muligheten for å åpne for at andre enn revisorer kan attestere pliktig bærekraftsrapportering.

Departementets forslag om en forskriftshjemmel, heller enn lovbestemmelser, ble i lovproposisjonen begrunnet i behovet for ytterligere utredning, herunder om hvordan ev. regler kan sikre likeverdige krav til bærekraftsrevisorer og IASP-er. Departementet pekte i proposisjonen punkt 6.12.5.1 bl.a. på at direktivreglene forutsetter at IASP-ene akkrediteres etter akkrediteringsforordningen, og at tilnærmingen til godkjenningsprosessen skiller seg fra systemet for godkjenning av revisorer:

«CSRD forutsetter at IASP-ene akkrediteres etter akkrediteringsforordningen, som er gjennomført i EØS-vareloven. Akkreditering og oppfølging av akkrediteringen i regi av Norsk akkreditering er en anerkjent metode på en del områder, for eksempel sykehuslaboratorier, de som kontrollerer fiskeoppdrettsanlegg, og de som inspiserer heiser. Slik departementet forstår det, baserer akkreditering seg, i motsetning til revisjonsregelverket, på godkjenning av juridiske personer og deres systemer, prosedyrer mv. Selv om en akkreditering kan betinge at det er visse navngitte personer som faktisk utfører den aktiviteten som er akkreditert, er det likevel den juridiske personen som sådan som akkrediteres. Dette fremstår som en annen tilnærming til godkjenningsprosessen enn den Finanstilsynet gjennomfører for revisorer og revisjonsforetak, som bygger på personlige godkjenninger. CSRDs endringer i revisjonsdirektivet bygger på at revisorer har personlige godkjenninger, og når IASP-er skal underlegges likeverdige krav, fremstår det usikkert hvordan det skal fungere i forbindelse med akkreditering.»

Departementet pekte også på risikoen for at det bygges opp et rammeverk for akkreditering av IASP-er som i liten grad vil bli benyttet:

«Det er også av betydning at der akkreditering i dag er en etablert prosess for godkjenning, er dette også den eneste måten å bli godkjent for en aktivitet på. Siden attestasjon uansett skal kunne utføres av bærekraftsrevisorer, kan det være en risiko for at den kapasiteten som bygges i Norsk akkreditering, ikke blir brukt, eventuelt at gebyrene Norsk akkreditering tar for akkrediteringen (som skal finansiere driften) blir så høye at akkrediteringen på den måten blir lite attraktiv.»

Departementet bemerket videre at utvalgets forslag om å innføre regler om såkalte autoriserte bærekraftsattestanter, som ikke er revisorer, ikke syntes å være forankret i CSRD. Departementet pekte på at dersom det er adgang til å stille slike ytterligere krav om godkjenning av fysiske eller juridiske personer i tilknytning til IASP-er, vil dette kunne redusere attraktiviteten til en ordning for IASP-er, som følge av de utgiftene til både akkreditering og tilsynsavgift det vil kunne medføre.

Videre pekte departementet på at Verdipapirlovutvalget i NOU 2023: 15 la betydelig vekt på at IASP-er underlegges et likeverdig tilsyns- og sanksjonsregime som revisorer, og foreslo at Finanstilsynet skulle få dette ansvaret. Departementet ga i lovproposisjonen uttrykk for tvil om hvorvidt direktivreglene åpner for å underlegge IASP-er tilsynsmessig oppfølging i regi av andre enn akkrediteringsorganet.

4.2 Forventet EØS-rett

4.2.1 Godkjenning av revisjonsselskaper

Endringsdirektivet endrer revisjonsdirektivet artikkel 3 nr. 4 om godkjenning av revisjonsselskaper. Første ledd bokstav a endres ved at opplistingen av bestemmelser som inneholder vilkår som fysiske personer som gjennomfører lovfestet revisjon på vegne av revisjonsselskap må oppfylle, endres. Bestemmelsen viste tidligere til artikkel 4 og 6 til 12, men etter endringene er det ikke lenger et krav om at vilkårene knyttet til attestasjon av bærekraftsrapportering i artikkel 6 nr. 2, artikkel 7 nr. 2, artikkel 8. nr. 3 og artikkel 10 nr. 1 annet ledd må være oppfylt.

Første ledd bokstav b om at flertallet av stemmerettighetene i revisjonsselskapet skal innehas av revisjonsselskap som er godkjent i et medlemsland eller av fysiske personer som oppfyller kravene til godkjenning, endres tilsvarende som bokstav a. Bokstav c om at et flertall på inntil 75 prosent av medlemmene i foretakets administrasjons- eller ledelsesorgan være et godkjent revisjonsselskap eller fysiske personer som oppfyller vilkårene for å få revisorgodkjenning, endres også på samme måte.

4.2.2 Oppdragsansvarlig

Endringsdirektivet endrer revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 1 annet ledd ved at det presiseres at oppdragsansvarlig revisor for oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering («key sustainability partner») må oppfylle kravene i direktivet artikkel 4 og 6 til 12.

Endringene om oppdragsansvarlig og godkjenning av revisjonsselskaper er i fortalen avsnitt 3 begrunnet i at det, gitt endringene i virkeområdet for krav til bærekraftsrapportering, vil være uproporsjonalt å kreve at revisjonsselskaper som ønsker å attestere bærekraftsrapportering må oppfylle samme krav til godkjenning som revisjonsselskaper som reviderer årsregnskap. Revisjonsselskaper som ønsker å attestere bærekraftsrapportering, skal kun måtte sikre at de utpeker minst én oppdragsansvarlig bærekraftsrevisor som må oppfylle kravene til å inneha denne rollen og er autorisert som revisor i medlemsstaten.

4.2.3 Attestasjonsuttalelse

Endringsdirektivet endrer regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 1 bokstav aa ved at henvisningen til direktivet artikkel 29c om standarder for bærekraftsrapportering fjernes, jf. at direktivet opphever den aktuelle bestemmelsen, se nærmere omtale under punkt 3.2.3.1. Endringsdirektivet innfører videre et nytt nr. 2a i artikkel 34 om at medlemsstatene skal påse at attestasjonsuttalelsen nevnt i nr. 1 bokstav aa er utarbeidet med full

respekt for retten for foretak i verdikjeden med færre enn 1 000 ansatte til å nekte å gi informasjon til rapporteringspliktige foretak ut over det som er spesifisert i standardene for frivillig rapportering som skal vedtas med hjemmel i regnskapsdirektivet artikkel 29ca, se nærmere omtale under punkt 3.2.3.2.

Endringsdirektivet endrer revisjonsdirektivet artikkel 26a nr. 3 om Kommisjonens hjemmel til å fastsette standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering, ved at hjemmelen begrenses til å gjelde standarder for attestasjon med moderat sikkerhet. Bakgrunnen for endringen er et ønske om å ikke øke kostnadene for foretakene, se fortalen avsnitt 5. Videre utsettes fristen for Kommisjonen til å fastsette standarder for attestasjon med moderat sikkerhet til 1. juli 2027. Etter bestemmelsen skal Kommisjonen fastsette standarder kun når slike standarder:

- a) har blitt utviklet i tråd med prinsipper om korrekt saksbehandling, offentlig involvering og åpenhet,
- b) bidrar til høy troverdighet og kvalitet i bærekraftsrapportering,
- c) og bidrar til kollektive goder i EU.

Endringsdirektivet retter videre en inkurie i revisjonsdirektivet artikkel 48a nr. 2.

4.2.4 Revisjonsforetak fra land utenfor EØS

Endringsdirektivet endrer revisjonsdirektivet artikkel 45 nr. 5 annet ledd bokstav a ved at det ikke lenger forutsettes at mer enn halvparten av medlemmene i tredjelandsrevisjonsselskapet må oppfylle vilkårene knyttet til attestasjon av bærekraftsrapportering i artikkel 7 nr. 2, artikkel 8. nr. 3 og artikkel 10 nr. 1 annet ledd.

Endringsdirektivet innfører et nytt nr. 5b i revisjonsdirektivet artikkel 45 om revisjonsforetak fra land utenfor EØS. Etter bestemmelsen skal medlemsstatene ikke anvende artikkel 45 nr. 1 til 5a for attestasjonsuttalelser om bærekraftsrapportering eller konsolidert bærekraftsrapportering for regnskapsår som starter mellom 1. januar 2025 og 31. desember 2030, gitt at den aktuelle tredjelandsrevisoren eller tredjelandsrevisjonsselskapet gjør følgende informasjon tilgjengelig for tilsynsmyndigheten:

- a) Navnet og adressen til revisoren eller revisjonsselskapet og informasjon om dets juridiske struktur.
- b) Er erklæring om at tredjelandsrevisoren som signerer attestasjonsuttalelsen har opparbeidet kunnskap om bærekraftsrapportering og attestasjon av rapportering, og informasjon om nivået på denne kunnskapen.
- c) Dersom revisoren eller selskapet inngår i et nettverk, en beskrivelse av dette nettverket.

- d) Attestasjonsstandardene og kravene til uavhengighet som har blitt anvendt ved attestasjon av bærekraftsrapportering.
- e) En beskrivelse av revisjonsselskapets system for kvalitetsstyring som dekker attestasjon av bærekraftsrapportering.
- f) Informasjon om det har vært utført kvalitetskontroll av revisor eller revisjonsforetaket knyttet til attestasjon av bærekraftsrapportering, og ev. når siste kvalitetskontroll ble utført, samt nødvendig informasjon om utfallet av kvalitetskontrollen.

Etter å ha mottatt den ovennevnte informasjonen, skal tilsynsmyndigheten registrere tredjelandstrevisoren eller tredjelandstrevisjonsselskapet for attestasjon av bærekraftsrapportering og tydeliggjøre at registreringen bare gjelder for overgangsperioden. Hvis noe av informasjonen nevnt i punkt a til f over ikke gjøres tilgjengelig, skal tilsynsmyndigheten ikke registrere tredjelandstrevisoren eller tredjelandstrevisjonsselskapet.

Endringen er omtalt i fortalen avsnitt 6, hvor det pekes på at det vil være uproporsjonalt å kreve at tredjelandstrevisorer oppfyller alle vilkårene for registrering de første årene med krav til attestasjon av bærekraftsrapportering.

4.2.5 Uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester

Endringsdirektivet innebærer ikke endringer i adgangen for medlemsstatene til å åpne for at andre enn revisorer kan attestere pliktig bærekraftsrapportering.

4.3 Departementets foreløpige vurdering

4.3.1 Godkjenning av revisjonsselskaper

Endringene i revisjonsdirektivet artikkel 3 nr. 4 klargjør at det ikke er et krav etter direktivet at revisorer har godkjenning som bærekraftsrevisor for at kravene i bokstav b og c om henholdsvis stemmerettigheter og sammensetting av administrasjons- eller ledelsesorgan skal være oppfylt.

Revisorloven § 4-1 ble ikke endret ved gjennomføringen av CSRD i norsk rett, og det er etter departementets foreløpige vurdering ikke behov for å gjøre endringer i bestemmelsen for å gjennomføre direktivendringene.

4.3.2 Oppdragsansvarlig

Etter departementets foreløpige vurdering er det ikke behov for lovendringer for å gjennomføre endringene i revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 1 annet ledd.

4.3.3 Attestasjonsuttalelse

Etter departementets foreløpige vurdering er det ikke behov for lovendringer for å gjennomføre endringene i regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 1 bokstav aa om attestasjonsuttalelser. Den norske lovbestemmelsen i revisorloven § 9-7a tredje ledd bokstav c viser til rapporteringsstandardene generelt, og ikke til de enkelte standardene som EU-kommisjonen har, eller har hatt, hjemmel til å fastsette. Etter departementets foreløpige vurdering er det imidlertid behov for lovendringer for å gjennomføre artikkel 34 nytt nr. 2a om at attestasjonsuttalelsen skal ta hensyn til retten for foretak i verdikjeden med færre enn 1 000 ansatte til å nekte å gi informasjon til rapporteringspliktige foretak ut over det som følger av standardene for frivillig rapportering. Departementet viser til utkast til revisorloven § 9-7a nytt fjerde ledd.

Med endringene i revisjonsdirektivet § 26a fjernes muligheten for å gå fra krav om attestasjon med moderat sikkerhet til betryggende sikkerhet. Etter departementets foreløpige vurdering bør revisorloven § 9-7a endres for å reflektere dette ved at bestemmelsen bare gjelder attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet, se utkast til endringer i revisorloven § 9-7a tredje ledd bokstav c.

4.3.4 Revisjonsforetak fra land utenfor EØS

Etter departementets vurdering er det ikke behov for lovendringer for å gjennomføre endringene i revisjonsdirektivet artikkel 45 nr. 5 annet ledd bokstav a. Departementet vil vurdere behovet for endringer i forskrift om revisjon og revisorer kapittel 2 for å gjennomføre endringene i revisjonsdirektivet artikkel 45 som følger av endringsdirektivet og CSRD.

Etter departementets vurdering er det behov for regelverksendringer for å gjennomføre revisjonsdirektivet artikkel 45 nytt nr. 5b om lempeligere krav til tredjelandsrevisorer og tredjelandsrevisjonsselskap i en overgangsperiode som dekker regnskapsår som starter mellom 1. januar 2025 og 31. desember 2030. Etter departementets foreløpige vurdering synes det mest hensiktsmessig at regler som gjennomfører direktivbestemmelsen gis i forskrift, og at departementets hjemmel til å fastsette forskriftsregler utvides til å omfatte unntak fra regler som gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 45 nr. 1 til 5a, se utkast til endringer i revisorloven § 12-6 syvende ledd.

4.3.5 Uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester

Etter det departementet er kjent med, har Danmark, Frankrike, Hellas og Litauen åpnet for at andre enn revisorer kan attestere bærekraftsrapportering.¹⁷ Departementet varslet

¹⁷ Se Accountancy Europes oversikt «[CSRD Transposition Tracker](#)».

i Prop. 57 L (2023–2024) at departementet tok sikte på å fastsette forskriftsregler som åpner for at andre enn revisorer kan attestere bærekraftsrapportering. Departementet viste i Meld. St. 26 (2024–2025) *Finansmarkedsmeldingen 2025* til at EU-kommisjonens forslag til endringer i virkeområdet for krav om bærekraftsrapportering gjør at hensynet til kapasitetsutnyttelse og konkurranse ikke gjør seg like gjeldende som før, og at departementet derfor vil vurdere problemstillingen etter at eventuelle endringer er vedtatt i EU.

Departementet ga i Prop. 57 L (2023–2024) uttrykk for at Verdipapirlovutvalgets forslag om å innføre regler om såkalte autoriserte bærekraftsattestanter, som ikke er revisorer, ikke syntes å være forankret i CSRD. Departementet uttrykte også tvil om hvorvidt direktivet åpner for å underlegge IASP-er tilsynsmessig oppfølging i regi av andre enn akkrediteringsorganet. Departementet bemerker at det i Danmark er innført regler om «verifikatorer» i loven som regulerer uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester.¹⁸ Loven inneholder detaljerte regler om forholdet mellom den danske akkrediteringsmyndigheten (DANAK) og Erhvervsstyrelsen, som fører tilsyn med revisorer.

Endringene i virkeområdet for pliktig bærekraftsrapportering, jf. omtale i punkt 2.1.6 innebærer en betydelig reduksjon i antall rapporteringspliktige norske foretak sammenlignet med dagens regler. Konkurranse i markedet for attestasjonstjenester og valgfrihet for foretakene er likevel fortsatt hensyn som kan tilsa at det bør fastsettes forskriftsregler som åpner for at IASP-er kan attestere bærekraftsrapportering. Hensynet til kapasitetsutnyttelse er imidlertid langt mindre relevant enn ved fremleggelsen av Prop. 57 L (2023–2024) ettersom langt færre foretak vil ha plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering, og få rapporteringen attestert. At betydelig færre norske foretak får rapporteringsplikt betyr også at risikoen for at et eventuelt rammeverk for IASP-er i liten grad vil bli benyttet, øker.

Det kan ikke utelukkes at enkelte foretak som slipper rapporteringsplikt med endringene i virkeområdet, vil velge å få sin frivillige bærekraftsrapportering attestert. I slike tilfeller vil foretaket kunne velge å få den frivillige rapporteringen attestert av andre enn revisorer, men det vil likevel kunne være en konkurransefordel for revisorer at de er de eneste som kan attestere *pliktig* bærekraftsrapportering. Dette kan særlig gjøre seg gjeldende overfor frivillig rapporterende foretak som ligger tett opp mot grensen for rapporteringsplikt, og som dermed ev. vil måtte bytte til revisor når rapporteringsplikten inntreffer.

Etter en samlet vurdering finner departementet at endringene i virkeområdet tilsier at hjemmelen til å fastsette forskriftsregler som åpner for IASP-er, ikke bør benyttes nå.

¹⁸ [Lov om uafhængige erklæringsudbydere vedrørende bæredygtighedsrapportering](#)

Departementet legger vekt på at ev. fordeler ved økt kapasitet og mer konkurranse neppe vil oppveie kostnadene ved å etablere og opprettholde et rammeverk for IASP-er gitt endringen i antall rapporteringspliktige foretak.

5 Rapporteringsformat og tilgjengeliggjøring

5.1 Gjeldende rett

5.1.1 Rapporteringsformat

Regnskapsloven § 2-7 gir nærmere regler om elektronisk rapporteringsformat for bærekraftsrapportering. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 29d. Det følger av § 2-7 første ledd at foretak som har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering, skal utarbeide årsberetning og konsolidert årsberetning i et elektronisk format. Etter overgangsregler til lov om endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering) punkt 7 skulle regnskapsloven § 2-7 i utgangspunktet først anvendes fra regnskapsår som starter 1. januar 2025 eller senere.

Det følger av regnskapsdirektivet artikkel 29d at foretakene skal benytte formatet spesifisert i kommisjonsforordning (EU) 2019/815 artikkel 3 (ESEF-forordningen). Det følger av ESEF-forordningen artikkel 3 at formatet skal være XHTML, som er et lesbart format som kan åpnes i vanlige nettlesere. Foretakene må etter artikkel 29d merke bærekraftsrapporteringen, inkludert opplysningene som skal gis etter taksonomiforordningen artikkel 8, i samsvar med reglene i ESEF-forordningen. I praksis betyr det at opplysningene skal merkes ved hjelp av Inline XBRL («eXtensible Business Reporting Language»), som gjør de merkede opplysningene strukturerte og maskinlesbare. Regnskapsloven § 2-7 annet ledd gir Finansdepartementet hjemmel til å fastsette forskrift om hvilket rapporteringsformat som skal benyttes. EU-kommisjonen har ennå ikke gitt nærmere regler om bærekraftsrapportering i ESEF-formatet.¹⁹ Finansdepartementet har følgelig ikke fastsatt forskriftsregler med hjemmel i bestemmelsen.

Det er ikke ventet at EU-kommisjonen vil fastsette endringer i ESEF-forordningen om bærekraftsrapportering som vil gjøres gjeldende for rapportering for regnskapsåret 2025. Departementet endret 13. november 2025 overgangsreglene punkt 7, slik at reglene i § 2-7 først får anvendelse fra regnskapsåret 2026.

¹⁹¹⁹ Den europeiske verdipapirtilsynsmyndigheten ESMA sendte 13. desember 2024 på [høring forslag](#) om hvordan ESEF-formatet kan benyttes for bærekraftsrapportering. Høringsfristen var 31. mars 2025.

5.1.2 Tilgjengeliggjøring

Det følger av regnskapsloven § 8-1 første ledd punktum at årsberetningen, hvor bærekraftsrapporteringen skal inngå, og attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen er offentlige. Det følger videre av annet punktum at enhver har rett til å gjøre seg kjent med innholdet av denne rapporteringen hos den regnskapspliktige eller hos Regnskapsregisteret. Det følger av § 8-1 første ledd tredje punktum, i tråd med medlemstattsopsjonen i regnskapsdirektivet artikkel 30 nr. 1, at foretak som etter § 2-3 skal utarbeide bærekraftsrapportering, skal gjøre årsberetningen tilgjengelig på sin nettside. Etter § 8-1 første ledd fjerde punktum skal datterselskaper eller filialer av morselskap etablert utenfor EØS gjøre bærekraftsrapport, attestasjonsuttalelse, og der det er relevant også erklæringer som nevnt i § 2-8 fjerde og femte ledd, tilgjengelig for offentligheten.

Etter regnskapsloven § 8-2 første ledd 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 senest én måned etter fastsetting av årsregnskapet. Regnskapsregisteret åpnet 28. februar 2025 for at rapporteringspliktige foretak kan sende inn årsberetning med bærekraftsrapportering. Det er ikke åpnet for at foretak uten rapporteringsplikt kan sende inn bærekraftsrapportering til Regnskapsregisteret.

Det følger av regnskapsloven § 8-2 tredje ledd at datterselskap som er unntatt fra plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering fordi datterselskapet er omfattet av den konsoliderte bærekraftsrapporteringen til et morselskap som er etablert utenfor EØS, skal sende inn morselskapets konsoliderte bærekraftsrapportering og en attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapporteringen til Regnskapsregisteret. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 9 annet ledd (b) og 29a nr. 8 annet ledd (b). Etter § 8-2 fjerde ledd skal regnskapspliktig som er datterselskap eller filial som nevnt i § 2-8, 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. Fjerde ledd gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 40d nr. 1.

5.1.3 Ansvar for publisering

Det følger av regnskapsdirektivet artikkel 33 nr. 1 at medlemsstatene skal sørge for at medlemmene av administrasjons-, ledelses- og kontrollorganene i et foretak har kollektivt ansvar for å sikre at årsregnskap, årsberetning og øvrige pliktige regnskapsdokumenter utarbeides og offentliggjøres i samsvar med direktivet. Bestemmelsen ble endret ved CSRD, slik at det følger av bestemmelsen at dette ansvaret også, der det er relevant,

gjelder plikten til å utarbeide årsberetningen i tråd med ESEF-formatet og standarder for bærekraftsrapportering.

Direktivforpliktelsen har tidligere vært vurdert ivaretatt gjennom bl.a. regnskapsloven § 3-5, se Finansdepartementets vurderinger i Prop. 117 L (2009–2010) punkt 3.3.6 og Regnskapslovutvalgets vurderinger i NOU 2016: 11 punkt 3.6.4. Endringene i artikkel 33 som følger av CSRD, ble ikke vurdert av Verdipapirlovutvalget i NOU 2023: 15. Finansdepartementet foreslo heller ikke lovendringer for å gjennomføre direktivendringene i Prop. 57 L (2023–2024).

5.2 Forventet EØS-rett

5.2.1 Rapporteringsformat

Endringsdirektivet endrer regnskapsdirektivet 29d, ved at det spesifiseres at rapporteringspliktige foretak og morselskap ikke har plikt til å merke bærekraftsrapporteringen før nærmere regler om digital merking av bærekraftsrapportering er vedtatt.

5.2.2 Tilgjengeliggjøring

Endringsdirektivet endrer ikke reglene i regnskapsdirektivet om tilgjengeliggjøring av bærekraftsrapportering. Endringene i virkeområdet for artikkel 19a og 29a innebærer samtidig endringer i hvilke foretak som omfattes av plikten til å sende inn informasjon til et felleseuropeisk tilgangspunkt («European Single Access Point», ESAP). Det følger av regnskapsdirektivet artikkel 33a, slik det er endret ved direktiv (EU) 2023/2864 (ESAP-endringsdirektivet), at foretak nevnt i direktivets artikkel 19a og 29a skal sende følgende dokumenter inn til et innsamlingsorgan som skal gjøre informasjonen tilgjengelig i ESAP:

- Årsberetning
- Årsregnskap
- Revisjonsberetning
- Attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapportering
- Eventuell rapport om betaling til myndigheter

Regnskapsdirektivet artikkel 33a er nærmere omtalt i Finanstilsynets høringsnotat om gjennomføring av ESAP-regelverket i norsk rett punkt 5.4.9.²⁰ Departementet sendte Finanstilsynets høringsnotat på høring 13. november 2025 med frist 13. januar 2026.

²⁰ Se Finanstilsynets høringsnotat 3. november 2025 [Høringsnotat om ESAP - Felleseuropeisk tilgangspunkt](#)

Regnskapsdirektivet artikkel 33a er ikke i kraft i EØS-avtalen. Norge deltok med forbehold om Stortingets godkjenning i EØS-komiteens beslutning 5. desember 2025 om å innlemme ESAP-regelverket, herunder ESAP-endringsdirektivet, i EØS-avtalen.

5.2.3 Ansvar for publisering

Endringsdirektivet endrer regnskapsdirektivet artikkel 33 nr. 1 ved at det tas inn et nytt annet ledd om at medlemstatene kan åpne for at medlemmene av administrasjons-, ledelses- og kontrollorganene i et foretak, likevel ikke har kollektivt ansvar for at årsberetning eller konsolidert årsberetning er utarbeidet i samsvar med regnskapsdirektivet artikkel 29d om ESEF-formatet. Det følger av fortalen avsnitt 25 at ansvaret kan begrenses til at årsberetningen utarbeides i ESEF-formatet, herunder at bærekraftsrapporteringen merkes.

5.2.4 Tilrettelegging for digitalisering

Endringsdirektivet innfører et nytt kapittel 6c i regnskapsdirektivet om tilrettelegging for digitalisering. Etter regnskapsdirektivet ny artikkel 29e skal EU-kommisjonen etablere en portal hvor foretak skal kunne få tilgang til informasjon, veiledning og støtte, herunder relevante maler, som er relevant for pliktig og frivillig bærekraftsrapportering. Portalen skal være sammenkoblet med nettbaserte støttetiltak i medlemsstatene der disse eksisterer, og ta hensyn til nasjonal kontekst. Bestemmelsen er omtalt i fortalen avsnitt 27.

Etter regnskapsdirektivet ny artikkel 29f skal EU-kommisjonen innen to år etter at direktivet trer i kraft, levere en rapport til EU-parlamentet og Rådet om teknologiske løsninger for bærekraftsrapportering, som inkluderer initiativer som gjør det mulig for foretak å samle inn, behandle og dele data på en sikker, sømløs og automatisert måte. Bestemmelsen er omtalt i fortalen avsnitt 28.

5.3 Departementets foreløpige vurdering

5.3.1 Rapporteringsformat

Etter departementets vurdering er det ikke behov for å gjøre endringer i regnskapsloven for å gjennomføre endringene i regnskapsdirektivet artikkel 29d. Finansdepartementet vil ved behov endre overgangsregler til lov om endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering) punkt 7, slik at regnskapsloven § 2-7 først får anvendelse etter at nærmere regler om digital merking av bærekraftsrapportering er vedtatt av EU-kommisjonen.

5.3.2 Tilgjengeliggjøring

Departementet vil vurdere endringene i virkeområdet for reglene om innsending til ESAP, jf. regnskapsdirektivet artikkel 33a, som følger av endringsdirektivets endringer i regnskapsdirektivet artikkel 19a og 29a, i forbindelse med forslag om gjennomføring av ESAP-regelverket i norsk rett.

5.3.3 Ansvar for publisering

Endringene i regnskapsdirektivet artikkel 33 nr. 1 åpner for å begrense det kollektive ansvaret medlemmene av administrasjons-, ledelses- og kontrollorganene i et foretak har for å sikre at årsberetningen er i samsvar med ESEF-formatet. Departementet vil vurdere om det nasjonale valget bør benyttes, og ber om høringsinstansenes vurdering av om hvordan en ev. avgrensning av ansvaret bør gjennomføres.

5.3.4 Tilrettelegging for digitalisering

De nye bestemmelsene i regnskapsdirektivet kapittel 6c om tilrettelegging for digitalisering retter seg mot EU-kommisjonen, og pålegger ikke nasjonale myndigheter noen plikter. Etter departementets vurdering er det derfor ikke behov for endringer i nasjonal rett for å gjennomføre regnskapsdirektivet artikkel 29e og 29f. Departementet vil likevel vurdere nasjonale tiltak for tilrettelegging for pliktig og frivillig bærekraftsrapportering,

6 Tilpasninger i regnskapsloven mv.

6.1 Definisjoner av foretak og konsern etter størrelse

6.1.1 Gjeldende rett

Regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 1 til 7 definerer foretak og konsern etter størrelse, se også punkt 2.1.1.1. Før endringene som trådte i kraft 1. november 2024, var det kun regnskapsdirektivets definisjon av små foretak som var gjennomført i regnskapsloven. Regnskapslovens tidligere definisjon av store foretak samsvarte ikke med definisjonen av store foretak i regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 4, men lå nærmere definisjonen av foretak av allmenn interesse i regnskapsdirektivet artikkel 2 nr. 1, se nærmere omtale i Prop. 57 L (2023–2024) punkt 5.1.2.

I forbindelse med gjennomføringen av CSRD i norsk rett, ble regnskapsdirektivets kategorisering av foretak og konsern etter størrelse innført i regnskapsloven § 1-5 første til syvende ledd. Bestemmelsen første til fjerde ledd definerer henholdsvis mikroforetak, små foretak, mellomstore foretak og store foretak. Bestemmelsen femte til syvende ledd

definerer små, mellomstore og store konsern. Definisjonene i § 1-5 benyttes for å avgrense plikter og adgangen til å benytte forenklinger:

- Definisjonen av mikroforetak i første ledd benyttes for å avgrense små noterte foretaks plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering, jf. regnskapsloven § 2-3 første ledd annet punktum.
- Definisjonene av små foretak og konsern i andre og femte ledd benyttes for å gi en rekke forenklinger, herunder at små foretak og morselskap i små konsern ikke har plikt til å utarbeide årsberetning (§ 2-1) og kan unnlate å utarbeide kontantstrømoppstilling (§ 3-2).²¹
- Definisjonene av mellomstore foretak og konsern benyttes for å avgrense noterte foretaks adgang til å følge forenklete krav til bærekraftsrapportering, jf. § 2-3 første ledd annet punktum og § 2-4 sjette ledd.
- Definisjonene av store foretak i § 1-5 fjerde ledd og store konsern i syvende ledd, benyttes for å avgrense plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering, jf. § 2-3 første ledd første punktum.

6.1.2 Departementets foreløpige vurdering

Med de foreslåtte endringene i virkeområdet for bærekraftsrapportering vil ikke definisjonene av mikroforetak, mellomstore foretak og store foretak (og konsern) lenger avgrense plikter etter regnskapsloven. Det tilsier i utgangspunktet at de aktuelle bestemmelsene bør oppheves. Samtidig ser departementet at det senere kan være aktuelt å benytte definisjonene for å avgrense plikter eller forenklinger etter regnskapsloven eller andre lover og forskrifter. Departementets foreløpige vurdering er derfor at de aktuelle bestemmelsene likevel bør beholdes i regnskapsloven.

6.2 Anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder

6.2.1 Gjeldende rett

Det følger av regnskapsloven § 3-9 femte ledd at departementet kan gi forskrift om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder (IFRS). Myndighet til å fastsette forskrift om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder er delegert til Finanstilsynet. I forskriften kan det gjøres unntak fra opplysningskrav i de internasjonale regnskapsstandardene. Forskriften kan i særlige tilfeller tillate avvik fra

²¹ En utfyllende oversikt over forenklingene for små foretak og morselskap i små konsern finnes i [Finansdepartementets høringsnotat 18. oktober 2023](#) om endringer i definisjonen av små foretak i regnskapsloven (s. 4–5). Enkelte av bestemmelsene i tabellen i høringsnotatet ble omnummerert ved lov 21. juni 2024 nr. 42 om endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering).

bestemmelser i de internasjonale regnskapsstandardene om innregning og måling, og om nødvendig fastsette alternativ regnskapsføring. Det følger av regnskapsloven § 3-1 tredje ledd at foretak som utarbeider årsregnskap etter forskrift om forenklet IFRS, er unntatt fra de samme bestemmelsene i regnskapsloven som foretak som utarbeider årsregnskap etter IFRS-forordningen (forordning 1606/2002/EU). Dette gjelder likevel ikke kravene til oppstillingsplaner av resultatregnskap, balanse og kontantstrømoppstilling etter regnskapsloven kapittel 6. Forskriften kan fastsette at også andre unntak etter § 3-1 tredje ledd ikke skal gjelde. Kravet om å benytte oppstillingsplanene i regnskapsloven kapittel 6 fremkommer også i forskrift om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder § 1-2 andre ledd og § 4-1 første ledd.

Krav til resultat- og balanseoppstilling til bruk for offentlig kontroll og statistikk følger av regnskapsloven § 9-2. Bestemmelsen fastsetter at foretak som utarbeider selskapsregnskap i henhold til internasjonale regnskapsstandarder må utarbeide en egen resultatoppstilling og balanseoppstilling utenfor årsregnskapet i samsvar med kapittel 6 og i tilfelle spesifisering av driftskostnadene i samsvar med § 7-8 b. Det vises til omtale av bestemmelsen i Ot.prp. nr. 39 (2004–2005) punkt 6.2.1.

6.2.2 Departementets vurdering

IFRS 18 «*Presentation and Disclosure in Financial Statements*» forventes inntatt i EU-retten (EU-IFRS). IFRS 18 vil erstatte «IAS 1 Presentasjon av finansregnskap», og vil blant annet endre kravene til oppstillinger i finansregnskapet. Den nye standarden skal gjelde for perioder som begynner fra 1. januar 2027, men tidligere anvendelse forventes tillatt. IFRS 18 forventes EØS-relevant og vil tas inn i forskrift om gjennomføring av EØS-regler om vedtatte internasjonale regnskapsstandarder, jf. regnskapsloven § 3-9 andre ledd. Næringslivet har signalisert at det vil være en forenkling å kunne benytte oppstillingsplanene i IFRS 18 også for foretak som anvender forskriften om forenklet IFRS, og at det kan være ønskelig å gjøre endringer i denne forskriften for å ivareta det. I så fall kan en mulig løsning være at foretak som anvender forskriften kan velge mellom å bruke de oppstillingsplaner som følger av regnskapsloven og det som vil følge av IFRS 18, i regnskapene. Dette vil bli utredet og behandlet i egen høring. For å legge til rette for dette, tar departementet sikte på å endre regnskapsloven § 3-9 femte ledd slik at Finanstilsynet eventuelt kan fastsette nærmere regler i forskrift.

Bakgrunnen for kravet etter regnskapsloven § 9-2 til å benytte oppstillingsplanene etter regnskapsloven kapittel 6, er hensynet til offentlig kontroll og statistikk. Departementet legger til grunn at bestemmelsen også skal gjelde for foretak som anvender forenklet IFRS og benytter IFRS 18. Departementet tar derfor sikte på å foreslå en endring i regnskaps-

loven § 9-2 første ledd, slik at virkeområdet utvides til foretak som anvender forenklet IFRS, se forslag til lovendringer i kapittel 9.

6.3 Mindre justeringer

6.3.1 Frist for innsending av årsberetning

Ved lov 21. juni 2024 nr. 42 om endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering) ble bestemmelser om årsberetning som tidligere fremgikk av regnskapsloven kapittel 3, flyttet til loven kapittel 2. Etter endringene er kapitteloverskriftene for kapittel 2 og 3 henholdsvis «Årsberetning og bærekraftsrapportering» og «Årsregnskap».

Fristen for innsending av årsberetningen fremgår etter endringene både av bestemmelser i kapittel 2 (§ 2-1) og kapittel 3 (§ 3-1). Det følger av § 2-1 tredje ledd at årsberetningen skal fastsettes samtidig med årsregnskapet, jf. § 3-1 annet ledd. Det følger av § 3-1 annet ledd at årsregnskapet og årsberetningen skal fastsettes senest seks måneder etter regnskapsårets slutt.

Etter departementets vurdering bør fristen for innsending av årsberetningen fremgå direkte av kapittel 2, og ikke også reguleres av en bestemmelse i kapittel 3 om årsregnskapet. Departementet tar derfor sikte på å foreslå nødvendige justeringer, se utkast til endringer i regnskapsloven §§ 2-1 og 3-1 i kapittel 9.

6.3.2 Språk i årsberetningen

Krav til språk i årsberetningen fremgår etter endringene som følger av lov om endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering) både av bestemmelser i regnskapsloven kapittel 2 (§ 2-11) og kapittel 3 (§ 3-4). Det følger av § 2-1 første ledd at årsberetningen skal være på norsk, og at departementet ved forskrift eller enkeltvedtak kan bestemme at årsberetningen kan være på et annet språk. Tilsvarende følger det av § 3-4 tredje ledd at årsregnskapet og årsberetningen skal være på norsk, og at departementet ved forskrift eller enkeltvedtak kan bestemme at årsregnskapet og/eller årsberetningen kan være på et annet språk.

Etter departementets vurdering bør kravene til språk i årsberetningen kun fremgå av § 2-11, og departementet tar sikte på å foreslå endringer i § 3-4 tredje ledd, se utkast til lovendringer i kapittel 9.

Departementet viser til at noterte norske foretak i stor grad rapporterer på engelsk i tillegg til den lovpålagte rapporteringen på norsk som følger av § 3-4 fjerde ledd. Departementet legger til grunn at dersom forskriftshjemmelen i § 3-4 benyttes for å åpne for at årsregnskapet og årsberetningen kan være på engelsk, vil det kunne gi besparelser

for disse foretakene og redusere risikoen for feilrapportering. Dersom det åpnes for at norske foretak kan rapportere utelukkende på engelsk, kan det samtidig gi noe svekket tilgang til informasjon for norske interessenter på norsk. Departementet ber om høringsinstansenes vurdering av om forskriftshjemmelen i § 3-4 bør benyttes, og om en ev. åpning for rapportering på engelsk bør avgrenses.

6.3.3 Notekrav om bruttopresentasjon

Regnskapsloven kapittel 7 del I inneholder regler om noteopplysninger som ikke er obligatoriske for små foretak. Det følger av regnskapsloven § 7-7a at det skal opplyses om bruttobeløp for eiendeler og forpliktelser, samt inntekter og kostnader som presenteres netto i resultat- eller balanseoppstilling. Bestemmelsen ble tatt inn i regnskapsloven ved lov 30. april 2021 nr. 26 om endringer i verdipapirhandelloven og regnskapsloven mv. (periodisk rapportering og direktivgjennomføring), og er ment å gjennomføre regnskapsdirektivet artikkel 6 nr. 2. Det følger av direktivbestemmelsen at notekravet om bruttopresentasjon gjelder for alle foretak som omfattes av regnskapsdirektivet, også små foretak.

Det følger av forarbeidene til lovendringene, se Prop.66 LS (2020–2021) punkt 3.5.3.5, at bestemmelsen er ment å gjelde for alle foretak. Bestemmelsens plassering i kapittel 7 del I innebærer imidlertid at notekravet om bruttopresentasjon likevel ikke er obligatorisk for små foretak. Departementet foreslår derfor at notekravet om bruttopresentasjon som følger av § 7-7a, flyttes til ny § 7-1 b, og at § 7-7 a oppheves. Samtidig foreslås nødvendige tilpasninger i § 7-1 første ledd, se utkast til lovendringer.

6.3.4 Notekrav for små foretak om spesifisering av resultatregnskapet

Regnskapsloven § 6-6 gir regler om sammenligning med forrige årsregnskap. Etter første ledd skal det for hver post i resultatregnskapet, balansen og kontantstrømoppstillingen vises tilsvarende tall fra foregående årsregnskap. Tallene skal om nødvendig omarbeides for å bli sammenlignbare, med mindre annet følger av god regnskapsskikk. Bestemmelsen annet ledd gir unntak fra plikten til å omarbeide sammenligningstallene for små foretak.

Regnskapsloven kapittel 7 del II inneholder regler om noteopplysninger for små foretak. Det følger av regnskapsloven § 7-38 første ledd første punktum at poster i oppstillingsplanen for resultatregnskapet som er slått sammen etter § 6-3 annet ledd, skal spesifiseres. Det følger av første ledd annet punktum at lønnskostnader skal spesifiseres på lønninger, folketrygdavgift, pensjonskostnader og andre ytelser. Første ledd tredje punktum spesifiserer at § 6-6 annet ledd som gir unntak for små foretak fra plikten til å omarbeide sammenligningstallene, gjelder. At unntaket gjelder, er også presisert i § 7-38

annet ledd. Annet ledd er etter departementets vurdering overflødig, og det tas sikte på å foreslå endringer i bestemmelsen, se utkast til endring i regnskapsloven § 7-38.

6.3.5 Konsistent begrepsbruk

Regnskapsloven benytter gjennomgående begrepene «morselskap» og «datterselskap». Et unntak er § 3-2 fjerde ledd, hvor begrepet er «datterforetak» benyttes. Departementet tar sikte på å foreslå lovendringer for å sikre konsistent begrepsbruk, se utkast til endringer i regnskapsloven § 3-2.

6.3.6 Verdipapirhandelloven § 5-5

Det følger av verdipapirhandelloven § 5-5 tredje ledd at dersom utstederen skal utarbeide konsernregnskap etter regnskapsloven § 3-2 tredje ledd eller lovgivningen i en EØS-stat, skal det reviderte årsregnskapet bestå av konsernregnskap. Regnskapsloven § 3-2 tredje ledd ble endret med virkning fra 1. august 2025, jf. Prop. 46 LS (2024–2025) punkt 5.2.3, uten at verdipapirhandelloven § 5-5 tredje ledd har blitt konsekvensjustert. Regnskapsloven § 3-2 tidligere tredje ledd er videreført i nåværende annet ledd med en presisering av at kravet om å utarbeide konsernregnskap bare gjelder for mellomstore og store konsern. Departementet tar sikte på å foreslå nødvendige endringer i verdipapirhandelloven § 5-5 tredje ledd for å hensynta endringene i regnskapsloven § 3-2, se utkast til lovendringer.

7 Samordning med annet regelverk

7.1 Gjeldende rett

7.1.1 Likestillings- og diskrimineringsloven

Det følger av likestillings- og diskrimineringsloven § 26 a om arbeidsgivers redegjørelsesplikt at private virksomheter som jevnlig sysselsetter mer enn 50 ansatte, skal redegjøre for kjønnslikestilling i virksomheten og hva de gjør for å oppfylle aktivitetsplikten i likestillings- og diskrimineringsloven § 26. Redegjørelsesplikten omfatter også private virksomheter som sysselsetter mellom 20 og 50 ansatte, når en av arbeidslivets parter i virksomheten krever det. Bestemmelsen er nærmere omtalt i Prop. 57 L (2023–2024) punkt 4.1.1.6.

Det følger av likestillings- og diskrimineringsloven § 26 c at styret i aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper skal sørge for at plikten til aktivt likestillingsarbeid og plikten til å redegjøre for dette, oppfylles i samsvar med likestillings- og diskrimineringsloven §§ 26 og 26 a og regnskapsloven § 3-3 c. Regnskapsloven § 3-3 c ble opphevet ved lov om

endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering) med virkning fra 1. november 2024, men likestillings- og diskrimineringsloven § 26 ble ikke konsekvensjustert.

7.1.2 Diskrimineringsombudsloven

Lov om Likestillings- og diskrimineringsombudet og Diskrimineringsnemnda (diskrimineringsombudsloven) gir regler for organiseringen av og virksomheten til Likestillings- og diskrimineringsombudet (LDO) og Diskrimineringsnemnda. Det følger av diskrimineringsombudloven § 1 tredje ledd at LDOs virksomhet også omfatter rapporteringen om arbeidet med likestilling og ikke-diskriminering etter regnskapsloven § 3-3 c. Etter loven § 5 fjerde ledd første punktum skal LDO følge opp aktivitets- og redegjørelsesplikten etter likestillings- og diskrimineringsloven §§ 24, 25, 26 og 26 a, samt rapporteringsplikten om likestilling og ikke-diskriminering etter regnskapsloven § 3-3 c. Som nevnt under punkt 7.1.1 ble regnskapsloven § 3-3 c opphevet med virkning fra 1. november 2024.

7.1.3 Åpenhetsloven

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. Med større virksomheter menes etter loven § 3 første ledd bokstav a virksomheter som er foretak av allmenn interesse etter regnskapsloven § 1-6, eller som på balansedagen overskrider minst to av følgende tre terskler:

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

Etter åpenhetsloven § 5 skal større virksomheter offentliggjøre en redegjørelse for aktsomhetsvurderinger som skal dekke negative konsekvenser for grunnleggende menneskerettigheter og anstendige arbeidsforhold innenfor og i tilknytning til virksomheten. Redegjørelsen skal gjøres lett tilgjengelig på virksomhetens nettsider, og kan inngå i årsberetningen. Bestemmelsen er nærmere omtalt i Prop. 57 L (2023–2024) punkt 4.1.1.8.

7.2 Departementets vurderinger i Prop. 57 L (2023–2024)

7.2.1 Likestillings- og diskrimineringsloven

Finansdepartementet pekte i Prop. 57 L (2023–2024) på at det er overlapp mellom enkelte rapporteringskrav om likestilling etter de europeiske rapporteringsstandardene (ESRS) og arbeidsgivers redegjørelsesplikt etter likestillings- og diskrimineringsloven § 26a, men at kravene ikke er identiske. Departementet viste bl.a. til at rapporteringskravene etter de nye reglene gjelder for en snevrere krets av foretak enn rapporteringskravene etter likestillings- og diskrimineringsloven. Departementet pekte på at eventuelle tilpasninger i kravene til rapportering etter likestillings- og diskrimineringsloven utelukkende for foretak som omfattes av kravene til bærekraftsrapportering i regnskapsloven, derfor ville kunne medføre at rapporteringen blir mindre sammenlignbar på tvers av grupper foretak.

Departementet foreslo ikke endringer i reglene i likestillings- og diskrimineringsloven i forbindelse med gjennomføringen av de nye reglene om bærekraftsrapportering, og pekte på at det ville være behov for nærmere vurderinger før det eventuelt gjøres endringer i rapporteringspliktene likestillings- og diskrimineringsloven for å samordne disse med rapporteringspliktene etter regnskapsloven.

7.2.2 Åpenhetsloven

Finansdepartementet viste i Prop. 57 L (2023–2024) til at Barne- og familiedepartementet skal evaluere åpenhetsloven etter at loven har virket en periode, jf. Prop. 150 L (2020–2021) kapittel 1, og at Finansdepartementet la til grunn at det i den forbindelse vil være relevant å vurdere om rapporteringskravet etter åpenhetsloven § 5 burde tilpasses kravene til rapportering om aktsomhetsvurderinger etter de europeiske rapporteringsstandardene og andre relevante felleseuropeiske regler (CSDDD).

Tersklene i definisjonen av større foretak i åpenhetsloven § 3 første ledd bokstav a samsvarer med tersklene i definisjonen av små foretak i regnskapsloven, slik den lød før lovendringene som følger av lov 21. juni 2024 nr. 42 om endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering). Endringene i definisjonen av små foretak i regnskapsloven innebærer at det ikke lenger er samsvar mellom den definisjonen og definisjonen av større virksomheter i åpenhetsloven. Finansdepartementet viste i Prop. 57 L (2023–2024) til at det i Barne- og familiedepartementets evaluering av åpenhetsloven ville være relevant å vurdere sammenhengen mellom virkeområdet til åpenhetsloven og størrelseskategoriene i regnskapsloven.

7.3 Departementets foreløpige vurdering

7.3.1 Likestillings- og diskrimineringsloven

Etter Finansdepartementets vurdering gjør hensynene som tilsa å ikke gjøre endringer i aktivitets- og redegjørelsesplikten (ARP) i likestillings- og diskrimineringsloven i forbindelse med gjennomføringen av CSRD i norsk rett, seg fortsatt gjeldende. Endringene i virkeområdet for rapporteringsplikt etter CSRD som følger av endringsdirektivet, innebærer at forskjellen mellom virkeområdet for reglene om bærekraftsrapportering og ARP blir større. At de konkrete rapporteringspliktene om likestilling etter regnskapsloven fremgår av de europeiske rapporteringsstandardene (ESRS), taler også mot å gjøre endringer i ARP for å tilpasse reglene til direktivreglene. ESRS-ene må etter Finansdepartementets vurdering forventes å bli justert av EU-kommisjonen med jevne mellomrom. Det vil derfor kunne oppstå avvik mellom rapporteringsstandardene og kravene i likestillings- og diskrimineringsloven dersom loven tilpasses til standardene slik de nå lyder. Som omtalt i punkt 3.2.3.1, er det ventet at endringer i ESRS-ene, herunder om rapportering om diskriminering og likestilling, vil bli vedtatt av EU-kommisjonen i løpet av første halvår 2026.

Det er etter Finansdepartementets vurdering nødvendig å endre likestillings- og diskrimineringsloven § 26 c for å hensynta at regnskapsloven § 3-3 c om redegjørelse om samfunnsansvar er opphevet. Etter departementets foreløpige vurdering bør henvisningen til regnskapsloven § 3-3 c tas ut av bestemmelsen uten å erstattes av en henvisning til regnskapsloven § 2-4. Endringen vil ikke innebære noen realitetsendringer, ettersom styrets plikt til å påse at rapporteringsplikten etter § 2-4 for foretak som oppfyller vilkårene i regnskapsloven § 2-3, er oppfylt, allerede følger av regnskapsloven § 3-5 om signering av årsregnskapet. Styrets plikt til å sikre at foretaket etterlever lovpålagte krav følger også av de generelle reglene i aksjeloven § 6-12 første ledd og allmennaksjeloven § 6-12 første ledd om at styret skal sørge for forsvarlig organisering av virksomheten.

7.3.2 Diskrimineringsombudsloven

Likestillings- og diskrimineringsombudets ansvar for oppfølging av rapportering om likestilling og ikke-diskriminering etter regnskapsloven overlapper til en viss grad med Finanstilsynets ansvar for å føre kontroll med at årsberetning, herunder bærekraftsrapportering, fra utstedere av omsettelige verdipapirer som er eller søkes notert på regulert marked i EØS, er i samsvar med lov eller forskrifter. Finanstilsynets ansvar for kontroll med periodisk rapportering fra noterte foretak følger av verdipapirhandelloven § 19-1 annet ledd. Verdipapirhandelloven kapittel 19 gir

Finanstilsynet en rekke hjemler for oppfølging av utstederes rapportering, herunder pålegg om retting og ilegging av tvangsmulkt. Likestillings- og diskrimineringsombudet vil ikke kunne sanksjonere eventuelle brudd på foretaks rapporteringsplikt etter regnskapsloven § 2-4.²² At ombudet har et ansvar for oppfølging av rapportering om likestilling og ikke-diskriminering etter regnskapsloven, kan likevel bidra til bedre rapportering om disse forholdene, f.eks. gjennom veiledning om forholdet mellom rapporteringsplikten etter regnskapsloven og plikten til å redegjøre for likestillingsarbeid etter likestillings- og diskrimineringsloven. Etter departementets vurdering bør derfor Likestillings- og diskrimineringsombudets ansvar for oppfølging av rapportering etter regnskapsloven videreføres.

Det er etter departementets vurdering behov for å endre diskrimineringsombudsloven §§ 1 og 5 for å hensynta at regnskapsloven § 3-3 c om redegjørelse for samfunnsansvar er opphevet og erstattet med § 2-4 om bærekraftsrapportering. I motsetning til regnskapsloven § 3-3 c er ikke plikten til å redegjøre for likestilling og ikke-diskriminering eksplisitt omtalt i § 2-4. Likestilling og ikke-diskriminering er imidlertid forhold som omfattes av definisjonen av bærekraftsforhold i regnskapsloven § 1-11. Det følger av § 2-4 første ledd at bærekraftsrapporteringen 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.

De konkrete rapporteringskravene om likestilling og ikke-diskriminering følger av de europeiske rapporteringsstandardene som gjennomføres i forskrifter fastsatt av Finansdepartementet med hjemmel i regnskapsloven § 2-6. Det følger av regnskapsloven § 2-4 femte ledd at bærekraftsrapporteringen skal utarbeides i samsvar med rapporteringsstandardene. Etter departementets foreløpige vurdering er det derfor tilstrekkelig at henvisningen til regnskapsloven § 3-3 c erstattes med en henvisning til § 2-4 i diskrimineringsombudsloven § 1 tredje ledd. Departementet foreslår også at «arbeidet med» utgår av bestemmelsens ordlyd slik at den samsvarer bedre med § 5 fjerde ledd, se utkast til lovendringer i kapittel 9. Videre foreslår departementet å erstatte henvisningen til regnskapsloven § 3-3 c i diskrimineringsombudsloven § 5 fjerde ledd med en henvisning til regnskapsloven § 2-4. Til sist forslår departementet at det i diskriminerings-

²² Diskrimineringsnemnda har ikke hjemmel til å behandle saker om brudd på regnskapsloven. Nemnda har imidlertid myndighet til å håndheve likestillings- og diskrimineringsloven § 26 a om arbeidsgivers redegjørelsesplikt, jf. diskrimineringsombudsloven § 7. Ombudet har anledning til å bringe saker om brudd på likestillings- og diskrimineringsloven § 26 a inn for nemnda, jf. diskrimineringsombudsloven § 8 første ledd andre punktum.

ombudsloven § 5 annet ledd første punktum, som regulerer ombudets veiledningsplikt, inntas en henvisning til diskrimineringsombudsloven § 1 tredje ledd som gjelder rapporteringen om likestilling og ikke-diskriminering etter regnskapsloven § 2-4. Dette for å tydeliggjøre omfanget av ombudets veiledningsplikt.

7.3.3 Åpenhetsloven

Eventuelle endringer i åpenhetsloven vil bli vurdert av Barne- og familiedepartementet i forbindelse med gjennomføring av CSDDD og endringene i CSDDD som følger av endringsdirektivet.

Finansdepartementet viser til at Barne- og familiedepartementet 26. juni 2025 la frem en evalueringsrapport om åpenhetsloven.²³ I rapporten punkt 3.8 redegjør Barne- og familiedepartementet bl.a. for forholdet mellom reglene om bærekraftsrapportering i regnskapsloven og reglene i åpenhetsloven. Barne- og familiedepartementet viser i rapporten til at departementet registrerer at virksomheter er bekymret for dobbeltrapportering, og at departementet i det videre arbeidet vil vurdere ulike løsninger for å motvirke overlappende og doble rapporteringskrav. Barne- og familiedepartementet vil også vurdere begrepsbruken i åpenhetsloven nærmere, både i lys av eksisterende og nytt EU-regelverk og OECDs oppdaterte retningslinjer for flernasjonale selskaper om ansvarlig næringsliv. Barne- og familiedepartementet redegjør i rapporten punkt 6.2 for åpenhetslovens virkeområde og innspill som har kommet om harmonisering med terskelverdiene i regnskapsloven. Barne- og familiedepartementet viser til at det registrerer at flere virksomheter mener terskelverdiene i åpenhetsloven er hensiktsmessige, samtidig som flere er opptatt av harmonisering med annet nasjonalt og europeisk regelverk.

7.3.4 Tilrettelegging for enklere rapportering

Finansdepartementet pekte i Prop. 57 L (2023–2024) på at helt eller delvis overlappende rapporteringskrav om de samme forholdene etter ulike regelverk gir økte kostnader for foretakene og reduserer sammenlignbarheten og nytten av rapporteringen for brukerne. Hensynet til ressursbruken i rapporterende foretak og brukere av rapporteringen tilsier derfor at en bør tilstrebe å samordne kravene til rapportering om bærekraftsforhold på tvers av regelverk.

Også andre tiltak enn regelverksendringer kan bidra til å redusere rapporteringsbyrden for foretak som omfattes av krav til bærekraftsrapportering i regnskapsloven og nasjonale regler i likestillings- og diskrimineringsloven og åpenhetsloven. Likestillings- og

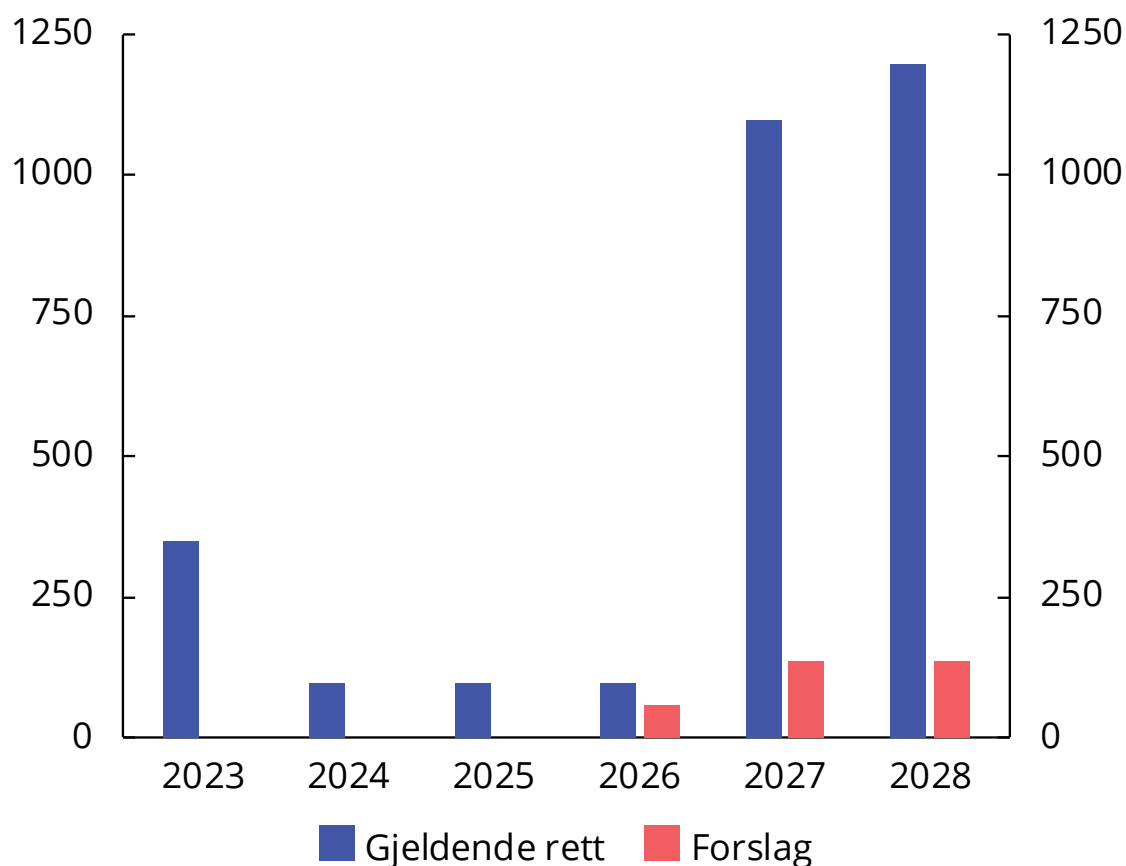
²³ Se rapporten [Evalueringsrapport åpenhetsloven](#)

diskrimineringsombudet har f.eks. laget en veileder for norske virksomheter som beskriver hvordan aktivitets- og redegjørelsesplikten etter likestillings- og diskrimineringsloven overlapper med krav i de europeiske rapporteringsstandarder, og hvordan foretak kan rapportere effektivt etter begge regelverkene uten dobbeltrapportering. Finansdepartementet vil i samråd med berørte departementer og underliggende etater vurdere hvordan myndighetene kan legge til rette for mer effektiv rapportering.

8 Økonomiske og administrative konsekvenser

8.1 Konsekvenser for foretak med rapporteringsplikt

Som vist til i punkt 2.3.1, innebærer de foreslåtte endringene i virkeområdet for regnskapslovens regler om bærekraftsrapportering at langt færre foretak vil få rapporteringsplikt, se figur 1.



Figur 1. Antall norske foretak med plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter regnskapsloven § 3-3 c (2023) og § 2-4 (2024–2028)

Kilder: Verdipapirlovutvalget og Finansdepartementet

Departementets foreløpige anslag indikerer at om lag 120–160 norske foretak vil omfattes av rapporteringsplikten fra regnskapsåret 2027. En del av disse foretakene har hatt rapporteringsplikt etter CSRD og regnskapsloven § 2-4 fra og med regnskapsåret 2024 («bølge 1») gjennom å være store foretak av allmenn interesse med over 500 ansatte. En del av foretakene som omfattes av det nye virkeområdet, har imidlertid ikke hatt

rapporteringsplikt tidligere, siden de ikke har vært foretak av allmenn interesse. Departementet anslår at om lag 40 foretak som er omfattet av «bølge 1» ikke omfattes av det nye virkeområdet. Som vist til i punkt 2.3.6, tar departementet sikte på å fastsette overgangsregler om å unnta disse foretakene fra rapporteringsplikt for regnskapsåret 2026.

Finansdepartementet viste i høringsnotatet 11. april 2025 om gjennomføring av Stopp-klokken-direktivet til at kostnadene ved å utarbeide bærekraftsrapportering i tråd med reglene i regnskapsloven forventes å variere betydelig mellom foretakene, og at besparelsene ved at foretakene ikke får rapporteringsplikt, vil variere tilsvarende.²⁴ Departementet viste videre til at nytte-kostnadsanalyser utarbeidet i forbindelse med innføringen av CSRD i Norge og andre land, kan gi en indikasjon på besparelsene for foretakene, herunder at en konsekvensanalyse utarbeidet for Erhvervsstyrelsen i Danmark i 2024 i forbindelse med gjennomføringen av CSRD indikerte at de samlede årlige kostnadene for om lag 2 200 danske foretak ville være om lag 7,6 mrd. norske kroner, i gjennomsnitt om lag 3,5 mill. norske kroner per foretak.²⁵ Den danske konsekvensanalysen indikerte videre at de samlede engangskostnadene i forbindelse med innføringen ville være om lag 9,2 mrd. norske kroner, i gjennomsnitt i underkant av 4,2 mill. norske kroner per foretak. Kostnadsanslagene i Danmark er utarbeidet med utgangspunkt i gjeldende europeiske rapporteringsstandarder. De kommende forenklingene i standardene vil etter Finansdepartementets vurdering bidra til lavere rapporteringskostnader, og dermed også til lavere besparelser for foretakene som ikke får rapporteringsplikt. En kost-nytte-analyse utarbeidet av EFRAG i forbindelse med arbeidet med forenklinger i rapporteringsstandarder, indikerer en kostnadsreduksjon for foretakene med rapporteringsplikt på 34 pst. i perioden 2027–2031 sammenlignet med rapportering etter gjeldende standarder.²⁶ Om det også tas hensyn til besparelsene for foretak i verdikjeden, øker disse besparelsene til 44 pst. ifølge analysen. Om man legger til grunn at de danske kostnadsanslagene og EFRAGs anslag på besparelser er

²⁴ Se høringsnotatet, [Utsatt innføring av krav om bærekraftsrapportering – gjennomføring av forventede EØS-regler om endringer i CSRD \(«Stopp klokken-direktivet»\)](#), punkt 5.1

²⁵ Se rapporten «[AMVAB: Direktiv om virksomhedernes bæredygtighedsrapportering \(CSRD\)](#)». Beløpene er omregnet fra danske kroner med utgangspunkt i valutakursen på tidspunktet for ferdigstillingen av den danske konsekvensanalysen (13. mars 2024).

²⁶ Se rapporten «[Cost-benefit Analysis on Draft Amended European Sustainability Reporting Standards](#)».

overførbare til norske forhold, vil de om lag 1 000 norske foretakene som ikke lenger vil få rapporteringsplikt, unngå årlige kostnader på om lag 2,3 mrd. kroner. Legger man de ovennevnte anslagene til grunn, vil de om lag 950 norske foretakene som ikke vil få rapporteringsplikt, og som ikke har vært omfattet av CSRD «bølge 1», også unngå engangskostnader på om lag 2,6 mrd. kroner.

Gevinstene for foretakene ved bærekraftsrapportering er vanskeligere å kvantifisere enn kostnadene ved å utarbeide rapporteringen og få den attestert av revisor. I likhet med kostnadene, vil gevinstene som følger av rapporteringen variere mellom foretak. Enkelte foretak anser at rapporteringen bidrar til bedre styring og risikohåndtering, mens andre ser på bærekraftsrapportering som et verktøy for å sikre tilgang til finansering og kunder.²⁷ Finansdepartementet pekte i Prop. 57 L (2023–2024) på at kostnadene knyttet til etterlevelsen av de nye rapporteringsforpliktelsene til en viss grad kunne oppveies av at ensartet rapportering i tråd med standardene reduserer antall enkeltforespørsler fra interessenter om bærekraftsinformasjon. Videre pekte departementet på at attestasjon av rapporteringen kunne gi gevinster for foretakene i form av bedre prosesser, økt trygghet for at riktig informasjon ligger til grunn for ledelsens beslutninger og økt trygghet for at informasjonen som blir gitt til markedet og andre interessenter, er riktig. Dersom foretak som ikke er omfattet av virkeområdet, vurderer at gevinstene for foretaket ved å utarbeide bærekraftsrapportering i tråd med direktivreglene er større enn kostnadene, vil de kunne utarbeide rapporteringen på frivillig basis.

8.2 Konsekvenser for foretak i verdikjeden til rapporteringspliktige foretak

De foreslåtte endringene forventes å innebære forenklinger og besparelser for foretak i verdikjeden til rapporteringspliktige foretak på flere måter. At færre foretak får rapporteringsplikt, forventes å bidra til at små foretak får færre forespørsler om bærekraftsinformasjon fra større foretak i verdikjeden. At det settes klarere rammer for hvilken informasjon rapporteringspliktige foretak kan be om fra foretak i verdikjeden, forventes å innebære forenklinger for foretak uten rapporteringsplikt, ved at forespørslene blir mindre omfattende. Som nevnt under punkt 8.2 over, forventes forenklingene i

²⁷ Se f.eks. rapporten «[More Than Reporting: How Sustainability Reporting Creates Value for Companies](#)».

rapporteringsstandardene for rapporteringspliktige foretak også å bidra til forenklinger og besparelser for små foretak.

8.3 Konsekvenser for brukere av bærekraftsrapportering

Finansdepartementet viste i Prop. 57 L (2023–2024) til at et bredt spekter av interessenter har nytte av pålitelig, sammenlignbar og relevant bærekraftsinformasjon fra norske foretak, og at krav om at rapporteringen skal være i samsvar med felleseuropeiske rapporteringsstandarder forventes å gi gevinster for brukerne ved at informasjonen blir sammenlignbar på tvers av selskaper og sektorer. Videre pekte departementet på at innføringen av krav til attestasjon av bærekraftsrapportering forventes å gi gevinster for brukerne av rapporteringen ved at informasjonen vil bli mer pålitelig.

De foreslåtte endringene i virkeområdet for krav til bærekraftsrapportering må forventes å føre til redusert tilgang til bærekraftsinformasjon for brukere av bærekraftsinformasjon. I fortalen til endringsdirektivet avsnitt 8 vises det til at foretakene som omfattes av det nye virkeområdet, er foretakene som har størst påvirkning på bærekraftsforhold. Etter departementets vurdering vil et foretaks påvirkning på ulike bærekraftsforhold imidlertid variere betydelig mellom sektorer, og det vil ikke nødvendigvis være slik at antall ansatte i et foretak er en god indikator for foretaks påvirkning på f.eks. miljøforhold. Endringene i virkeområdet kan derfor bidra til at tilgangen til bærekraftsinformasjon fra foretak med vesentlig påvirkning på enkelte bærekraftsforhold svekkes.

Forenklinger i de europeiske standardene for bærekraftsrapportering forventes å bidra til redusert tilgang til bærekraftsinformasjon fra foretak med rapporteringsplikt, se f.eks. EFRAGs kost-nytte-analyse kapittel 4. Den reduserte tilgangen til informasjon vil til en viss grad kunne kompenseres ved at rapporteringen forventes å bli mer brukervennlig og konsis etter endringene.

Som nevnt i punkt 8.1, kan bærekraftsrapportering gi gevinster for rapporterende foretak, og departementet legger til grunn at mange foretak uten rapporteringsplikt vil rapportere bærekraftsinformasjon på frivillig grunnlag. Forenklingene i de europeiske rapporteringsstandardene forventes å bidra til at kostnadene ved rapportering i tråd med direktiv- og lovreglene blir lavere, men fraværet av lovkrav for disse foretakene forventes likevel å bidra til mer uensartet rapportering og dermed redusert sammenlignbarhet og nytte for brukerne av rapporteringen.

8.4 Konsekvenser for de som attesterer bærekraftsrapportering

Finansdepartementet viste i Prop. 57 L (2023–2024) til at innføring av krav om attestasjon av bærekraftsrapportering må forventes å utvide markedet for slike tjenester og øke omsetningen for revisjonsbransjen. Tilsvarende må det forventes at innsnevring av virkeområdet for krav til bærekraftsrapportering vil redusere det fremtidige markedet for attestering av bærekraftsrapportering. Som nevnt over, utelukker departementet ikke at en del foretak uten rapporteringsplikt vil utarbeide bærekraftsrapportering på frivillig grunnlag. Departementet utelukker heller ikke at foretak som rapporterer frivillig, vil kunne ønske å få rapporteringen attestert av revisor eller en annen uavhengig tredjepart.

Departementet legger til grunn at de foreslåtte endringene i revisorloven ikke vil ha økonomiske og administrative konsekvenser av betydning.

8.5 Konsekvenser for offentlig sektor

Endringer i virkeområdet for reglene om bærekraftsrapportering i regnskapsloven innebærer at færre offentlig eide foretak som er store foretak og organisert som aksjeselskap eller statsforetak, eller som har ustedt verdipapirer som er notert på et regulert marked, vil ha plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering. Besparelsene for offentlig eide foretak forventes ikke å avvike vesentlig fra besparelsene for andre foretak som ikke lenger vil omfattes av regelverket. I likhet med andre brukere av bærekraftsrapportering, forventes det at nasjonale og lokale myndigheters tilgang til bærekraftsinformasjon fra norske foretak svekkes.

Finanstilsynet fører i samsvar med verdipapirhandelloven kontroll med den finansielle rapporteringen til foretak som har Norge som hjemstat og som har omsettelige verdipapirer notert på Oslo Børs. Departementet legger til grunn at endringer i virkeområdet for reglene vil innebære noe mindre tilsynsaktivitet knyttet til bærekraftsrapportering, ettersom antallet rapporteringspliktige noterte foretak vil bli redusert. Finansdepartementet viste i Prop. 57 L (2023–2024) til at innføringen av de nye rapporteringskravene, herunder de nye europeiske rapporteringsstandardene, forventes å medføre et visst behov for veiledning til de rapporteringspliktige, både fra Finanstilsynet og andre myndigheter, som Miljødirektoratet og Likestillings- og diskrimineringsombudet. Departementet

forventer at behovet for veiledning vil bli redusert dersom virkeområdet for pliktig bærekraftsrapportering endres som skissert.

9 Utkast til lovendringer

9.1 Utkast til lov om endringer i regnskapsloven mv. (forenkling)

I

I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. gjøres følgende endringer:

§ 1-2a nytt annet og tredje ledd skal lyde:

(2) Bestemmelsene i §§ 2-3 til 2-8 gjelder likevel bare for regnskapspliktige som på balansedagen overskrider følgende terskler:

- a. salgsinntekter: 5 300 millioner kroner
- b. gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 1 000 årsverk

(3) Bestemmelsene i §§ 2-3 til 2-8 gjelder for morselskap i konsern som på balansedagen oppfyller vilkårene i annet ledd, beregnet etter reglene i § 1-5 tolvte ledd.

Nåværende annet ledd blir nytt fjerde ledd.

Ny § 1-12 skal lyde:

Som finansielt holdingselskap regnes foretak som har som eneste formål å erverve eierandeler i andre foretak og å forvalte disse eierandelene slik at de gir avkastning, uten direkte eller indirekte å ta del driften av disse foretakene.

§ 2-1 tredje ledd skal lyde:

(3) Årsberetningen skal fastsettes samtidig med årsregnskapet og *senest seks måneder etter regnskapsårets slutt*.

§ 2-2 syvende ledd skal lyde:

(7) Regnskapspliktige som nevnt i § 1-2a *første til tredje ledd* skal opplyse om sentrale immaterielle ressurser. Det skal forklares på hvilken måte foretakets forretningsmodell grunnleggende er avhengig av slike ressurser, og på hvilken måte slike ressurser er en kilde til verdiskaping for virksomheten. Med sentrale immaterielle ressurser menes ressurser uten fysisk substans som foretakets forretningsmodell grunnleggende er avhengig av, og som er en kilde til verdiskaping for foretaket.

§ 2-3 første til fjerde ledd skal lyde:

(1) Foretak *med plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering* skal innta bærekraftsrapportering for foretaket i årsberetningen i samsvar med § 2-4.

(2) *Morselskap med plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering skal innta konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet i årsberetningen i samsvar med §2-4a og § 2-5. Plikten gjelder likevel ikke for morselskap i konsern som er et finansielt holdingselskap hvis datterselskaper har forretningsmodeller og virksomhet som er uavhengige av hverandre.*

(3) Et morselskap som utarbeider konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet i samsvar med §2-4a og § 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, §2-4a 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.

§ 2-3 åttende ledd oppheves. Nåværende niende ledd blir nytt åttende ledd.

§ 2-4 tredje ledd skal lyde:

(3) *Der det passer skal bærekraftsrapporteringen inneholde referanser til annen informasjon i årsberetningen og beløp som er rapportert i årsregnskapet med utdypende forklaringer.*

§ 2-4 fjerde ledd skal lyde:

(4) *Følgende opplysninger nevnt i første og annet ledd kan utelates fra bærekraftsrapporteringen:*

1. *informasjon som dersom den offentliggjøres vil være sterkt skadelig for foretakets kommersielle posisjon, forutsatt at alle følgende vilkår er oppfylt:*
 - i. *Fraværet av informasjonen er ikke til hinder for en rimelig og balansert forståelse av foretakets utvikling, resultat og stilling, eller av vesentlige risikoer for foretaket og dets vesentlige innvirkning på bærekraftsforhold.*
 - ii. *Foretaket har fastslått at det er umulig å offentliggjøre informasjonen på en måte som gjør det mulig å oppfylle formålet med opplysningskravet uten at det gjør betydelig skade på foretakets kommersielle posisjon.*
 - iii. *Foretaket opplyser om at det har benyttet dette unntaket.*
 - iv. *Dersom opplysningene har vært utelatt i årsberetningen for det foregående regnskapsåret, har foretaket gjort en ny vurdering av om informasjonen fortsatt kan utelates.*

2. *Informasjon som tilsvarer immaterielle verdier, immaterielle rettigheter, fagkunnskap, teknologisk informasjon eller resultater av innovasjon, som kvalifiserer som en forretningshemmelighet som definert i direktiv (EU) 2016/943 artikkel 2 første ledd punkt 1, forutsatt at begge følgende vilkår er oppfylt:*
 - i. *Foretaket opplyser at det har benyttet dette unntaket.*
 - ii. *Dersom opplysningene har vært utelatt i årsberetningen for det foregående regnskapsåret, har foretaket gjort en ny vurdering av om informasjonen fortsatt kan utelates.*
3. *Graderte opplysninger som definert i forordning (EU) 2023/2418 artikkel 2 første ledd punkt 7, forutsatt at begge følgende vilkår er oppfylt:*
 - i. *Foretaket opplyser at det har benyttet dette unntaket.*
 - ii. *Dersom opplysningene har vært utelatt i årsberetningen for det foregående regnskapsåret, har foretaket gjort en ny vurdering av om informasjonen fortsatt kan utelates.*
4. *Annen informasjon som etter lov eller forskrift skal beskyttes mot uautorisert tilgang eller offentliggjøring, eller for å ivareta personvernet eller sikkerheten til en fysisk person eller sikkerheten til en juridisk person, forutsatt at begge følgende betingelser er oppfylt:*
 - iii. *Foretaket opplyser at det har benyttet dette unntaket.*
 - iv. *Dersom opplysningene har vært utelatt i årsberetningen for det foregående regnskapsåret, har foretaket gjort en ny vurdering av om informasjonen fortsatt kan utelates.*

§ 2-4 nåværende sjette til åttende ledd oppheves. Nåværende niende til tolvte ledd blir sjette til tiende ledd, hvor syvende ledd skal lyde:

(7) Regnskapspliktige som utarbeider bærekraftsrapportering i samsvar med første til sjette ledd og § 2-4a, 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.

Ny § 2-4a skal lyde:

§ 2-4a. Verdikjedeinformasjon

(1) *Der det er relevant skal bærekraftsrapporteringen etter § 2-4 inneholde informasjon om foretakets egen virksomhet og verdikjede, inkludert foretakets produkter og tjenester, dets forretningsforbindelser og leverandørkjede.*

(2) *Rapporterende foretak skal etter fjerde til syvende ledd forstås om et foretak med plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter regnskapsloven § 2-3 første eller annet ledd.*

(3) Skjermet foretak skal etter fjerde til syvende ledd forstås som et foretak som:

- a. på balansedagen i gjennomsnitt ikke har hatt over 1 000 ansatte i regnskapsåret, og*
- b. er i verdikjeden til et rapporterende foretak.*

(4) Et rapporterende foretak kan basere seg på en selverklæring fra foretak i dets verdikjeder om at foretakene er skjermede foretak. Rapporterende foretak må ikke verifisere om foretak i verdikjeden er skjermede foretak, med mindre det rapporterende foretaket vet, eller med rimelighet kan forventes å vite, at informasjonen er åpenbart feil.

(5) Skjermede foretak er ikke forpliktet til å gi informasjon som ikke følger av forskriftsregler om standarder for frivillig bærekraftsrapportering fastsatt med hjemmel i § 2-6 nr. 2. Når det etableres kontrakter og andre ordninger med formål å oppfylle krav til bærekraftsrapportering etter § 2-4 og første ledd, skal rapporterende foretak ikke kreve at skjermede foretak gir informasjon som ikke omfattes av forskriftsregler nevnt i første punktum. Enhver kontraktsbestemmelse som er i strid med annet punktum, skal ikke være bindende for det skjermede foretaket.

(6) Når et rapporterende foretak, direkte eller indirekte, ber om informasjon fra skjermede foretak med formål å utarbeide bærekraftsrapportering etter § 2-4 og første ledd, og noe eller all informasjon som det bes om er mer omfattende enn det som følger av forskriftsregler nevnt i femte ledd, skal det rapporterende foretak sikre at det skjermede foretaket er informert om:

- 1. hvilken informasjon som er mer omfattende enn det som følger av forskriftsregler nevnt i femte ledd, og*
- 2. skjermede foretaks rett etter femte ledd til å nekte å gi informasjonen.*

(7) Rapporterende foretak som rapporterer om verdikjeden uten informasjon fra skjermede foretak som er mer omfattende enn det som følger av forskriftsregler fastsatt med hjemmel i § 2-6 nr. 2, skal anses å ha oppfylt kravet i første ledd om å opplyse om verdikjeden.

§ 2-5 første ledd skal lyde:

(1) Den konsoliderte bærekraftsrapporteringen i årsberetningen, jf. § 2-3 annet ledd, skal utarbeides i samsvar med bestemmelsene i § 2-4 første til femte ledd og § 2-4a. 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.

§ 2-5 nytt fjerde ledd skal lyde:

(4) Morselskapet kan unnlate å inkludere informasjon etter første ledd om et datterselskap dersom:

- 1. datterselskapet inngår i konsernet som følge av fusjon eller oppkjøp i løpet av regnskapsåret, eller*
- 2. datterselskapet ikke lenger er en del av konsernet på balansedagen.*

Morselskapet skal likevel inkludere informasjon om vesentlige hendelser som har påvirket datterselskap nevnt i første punktum i løpet av regnskapsåret og som påvirker konsernets påvirkning, risiko og muligheter knyttet til bærekraftsforhold.

§ 2-5 nåværende fjerde til sjette ledd blir nytt femte til syvende ledd, hvor sjette ledd skal lyde:

(6) Morselskap som utarbeider bærekraftsrapportering i samsvar med første til femte 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.

§ 2-6 skal lyde:

Departementet kan fastsette forskrifter som svarer til kommisjonsforordninger fastsatt i medhold av følgende bestemmelser i regnskapsdirektivet (direktiv 2013/34/EU):

1. artikkel 29b om standarder for bærekraftsrapportering,
2. artikkel 29ca om standarder for *frivillig bærekraftsrapportering*,
3. artikkel 40b om standarder for bærekraftsrapportering for tredjelandsforetak.

§ 2-8 første og annet ledd skal lyde:

(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. *Rapporteringsplikten gjelder bare hvis konsernet som datterselskapet inngår i har hatt salgsinntekter på over 450 millioner euro innenfor EØS i hvert av de siste to regnskapsårene. Rapporteringsplikten gjelder likevel ikke om morselskapet er et finansielt holdingselskap hvis datterselskaper har forretningsmodeller og virksomhet som er uavhengige av hverandre.*

(2) En norsk filial av et foretak som er etablert utenfor EØS, skal, hvis filialen hadde salgsinntekter tilsvarende 200 millioner euro eller mer i det foregående regnskapsåret, publisere en bærekraftsrapport som dekker konsernet som filialen er en del av. Hvis foretaket som filialen er en del av ikke inngår i et konsern, skal bærekraftsrapporten

dekke dette foretaket. Rapporteringsplikten gjelder bare hvis foretaket som filialen er en del av:

1. har en selskapsform som tilsvarer aksjeselskap eller allmennaksjeselskap,
2. enten ikke inngår i et konsern eller inngår i et konsern hvor konsernspissen er et morselskap som er etablert utenfor EØS, og
3. inngår i et konsern som har hatt salgsinntekter på over 450 millioner euro innenfor EØS i hvert av de siste to regnskapsårene, eller selv har hatt slike salgsinntekter.

Rapporteringsplikten gjelder *likevel ikke hvis foretaket som filialen er en del av:*

1. *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 eller*
2. *er et finansielt holdingselskap hvis datterselskaper har forretningsmodeller og virksomhet som er uavhengige av hverandre.*

§ 3-1 annet ledd skal lyde:

(2) *Årsregnskapet skal fastsettes senest seks måneder etter regnskapsårets slutt.*

§ 3-2 fjerde ledd skal lyde:

(4) 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 *datterselskaper* kan utelates fra konsolidering etter § 3-8.

§ 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.*

§ 3-9 femte ledd skal lyde:

(5) Departementet kan gi forskrift om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarter etter forskrifter fastsatt i medhold av annet ledd. I forskriften kan det gjøres unntak fra opplysningskrav i de internasjonale regnskapsstandardene. Forskriften kan i særlige tilfeller tillate avvik fra bestemmelser i de internasjonale regnskapsstandardene om innregning og måling, og om nødvendig fastsette alternativ regnskapsføring. Unntaket i § 3-1 tredje ledd fra kapittel 6 gjelder ikke, *med mindre annet følger av forskrift*. Forskriften kan fastsette at også andre unntak etter § 3-1 tredje ledd ikke skal gjelde.

§ 7-1 første ledd skal lyde:

(1) I noter til årsregnskapet skal det gis opplysninger som nevnt i § 7-1 b og i §§ 7-2 til 7-34. Små foretak kan i stedet gi opplysninger som nevnt i §§ 7-35 til 7-46, *med unntak av § 7-1 b.*

Ny § 7-1 b skal lyde:

§ 7-1 b. *Bruttopresentasjon*

Det skal opplyses om bruttobeløp for eiendeler og forpliktelser, samt inntekter og kostnader som presenteres netto i resultat- eller balanseoppstilling.

§ 7-7a oppheves.

§ 7-38 annet ledd oppheves.

§ 9-2 første ledd skal lyde:

(1) Regnskapspliktig som i henhold til § 3-9 tredje eller fjerde ledd utarbeider selskapsregnskap i samsvar med internasjonale regnskapsstandarter fastsatt i medhold av § 3-9 annet ledd, skal utarbeide en egen resultatoppstilling og balanseoppstilling utenfor årsregnskapet i samsvar med kapittel 6 og i tilfelle spesifisering av driftskostnadene i samsvar med § 7-8 b. *Det samme gjelder regnskapspliktige som utarbeider selskapsregnskap etter forenklet IFRS og som benytter annen resultatoppstilling og balanseoppstilling enn det som følger av kapittel 6 og spesifisering av driftskostnadene i samsvar med § 7-8 b.*

II

I lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel gjøres følgende endringer:

§ 5-5 tredje ledd første punktum skal lyde:

Dersom utstederen skal utarbeide konsernregnskap etter regnskapsloven § 3-2 *annet* 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.

III

I lov 16. juni 2017 nr. 50 om Likestillings- og diskrimineringsombudet og Diskrimineringsnemnda gjøres følgende endringer:

§ 1 tredje ledd skal lyde:

Ombudets virksomhet omfatter også rapporteringen om likestilling og ikke-diskriminering etter regnskapsloven § 2-4.

§ 5 annet ledd skal lyde:

Ombudet skal gi veiledning om bestemmelsene nevnt i [§ 1](#) annet ledd og *rapporteringen om likestilling og ikke-diskriminering etter regnskapsloven § 2-4 nevnt i § 1 tredje ledd*. Enhver kan henvende seg til ombudet for veiledning, også i enkeltsaker.

§ 5 fjerde ledd skal lyde:

Ombudet skal følge opp aktivitets- og redegjørelsesplikten etter likestillings- og diskrimineringsloven §§ 24, 25, 26 og 26 a, samt rapporteringsplikten om likestilling og ikke-diskriminering etter regnskapsloven § 2-4. Ombudets oppfølging kan blant annet innebære at ombudet og arbeidsgiver utarbeider en felles tilnærming til hvordan aktivitetsplikten følges opp i virksomheten. Ombudet kan videre gjennomgå likestillingsredegjørelsene, analysere funnene og komme med et forslag til forbedringstiltak og styrket innsats på likestillingsarbeidet i virksomheten. Ombudet kan også gjennomføre oppfølgingsbesøk i virksomhetene.

IV

I lov 16. juni 2017 nr. 51 om likestilling og forbud mot diskriminering gjøres følgende endringer:

§ 26 c første ledd skal lyde:

Styret i aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper skal sørge for at plikten til aktivt likestillingsarbeid og plikten til å redegjøre for dette oppfylles i samsvar med likestillings- og diskrimineringsloven §§ 26 og 26 a.

V

I lov 20. november 2020 nr. 128 om revisjon og revisorer gjøres følgende endringer:

§ 9-7a tredje ledd bokstav c skal lyde:

- c. gi uttrykk for en mening på grunnlag av et attestasjonsoppdrag som skal gi *moderat sikkerhet* om

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

§ 9-7a nytt fjerde ledd skal lyde:

(4) Revisor skal ta hensyn til retten for foretak i verdikjeden til den reviderte med færre enn 1 000 ansatte til å ikke å gi informasjon til den reviderte ut over det som er spesifisert i forskriftsregler vedtatt med hjemmel i regnskapsloven § 2-6 nr. 2, jf. regnskapsloven § 2-4a femte ledd.

Nåværende §9-7a fjerde og femte ledd blir femte og sjette ledd.

§ 12-6 syvende ledd skal lyde:

(7) Departementet kan fastsette forskrift om registrering og tilsyn med registrerte revisjonsforetak *og om unntak fra første til sjette ledd.*

V

1. Loven gjelder fra den tid Kongen bestemmer. Kongen kan sette i kraft de enkelte bestemmelsene til forskjellig tid.
2. Departementet kan fastsette overgangsregler.

10 Samsvarstabell

Bestemmelse	Omtale	Forslag
<i>Revisjonsdirektivet</i>		
Artikkel 3 nr. 4	4.2.1 og 4.3.1	-
Artikkel 24b nr. 1	4.2.2 og 4.3.2	-
Artikkel 26a	4.2.3. og 4.3.3	Revisorloven § 9-7a
Artikkel 45 nr. 5	4.2.4 og 4.3.4	-
Artikkel 45 nr. 5b	4.2.4 og 4.3.4	Revisorloven § 12-6 syvende ledd (hjemmel)
Artikkel 48a	4.2.3	-
<i>Regnskapsdirektivet</i>		
Artikkel 1 nr. 3	2.2.2 og 2.3.2	Regnskapsloven § 1-2
Artikkel 1 nr. 4	2.2.2 og 2.3.2	-
Artikkel 3 nr. 13	2.2.8 og 2.3.8	-
Artikkel 19 nr. 1	2.2.7 og 2.3.7	Regnskapsloven § 2-2 syvende ledd
Artikkel 19a nr. 1	2.2.1 og 2.3.1	Regnskapsloven §§ 1-2, 2-3 første ledd
Artikkel 19a nr. 3	3.2.1 og 3.3.1	Regnskapsloven § 2-4 og ny § 2-4a
Artikkel 19a nr. 6 og 7	3.2.1.1 og 3.3.1.1	Regnskapsloven § 2-4 sjette til åttende ledd
Artikkel 19a nr. 10	2.2.3 og 2.3.3	Regnskapsloven § 2-3 åttende ledd
Artikkel 29a nr. 1	2.2.1 og 2.3.1	Regnskapsloven §§ 1-2 og 2-3 andre ledd
Artikkel 29a nr. 3	3.2.2 og 3.3.2	Regnskapsloven § 2-4 og ny § 2-4a
Artikkel 29a nr. 4a	3.2.2 og 3.3.2	Regnskapsloven § 2-5 nytt fjerde ledd
Artikkel 29a nr. 7a	2.2.4 og 2.3.4	Regnskapsloven § 1-12 og § 2-3 annet ledd
Artikkel 29a nr. 9	2.2.3 og 2.3.3	Regnskapsloven § 2-3 åttende ledd
Artikkel 29b	3.2.3 og 3.3.3	Regnskapsloven § 2-6
Artikkel 29c	3.2.3 og 3.3.3	Regnskapsloven § 2-6
Artikkel 29ca	3.2.3 og 3.3.3	Regnskapsloven § 2-6
Artikkel 29d	5.2.1 og 5.3.1	-
Artikkel 29e	5.2.4 og 5.3.4	-
Artikkel 29f	5.2.4 og 5.3.4	-
Artikkel 33	5.2.3 og 5.3.3	-
Artikkel 34	4.2.3 og 4.3.3	Revisorloven § 9-7a
Artikkel 40a	2.2.5 og 2.3.5	Regnskapsloven § 2-8 første og andre ledd
Artikkel 49	2.2.8 og 2.3.8	-
<i>CSRD</i>		
Artikkel 5 nr 2.	2.2.6 og 2.3.6	Hjemmel for overgangsregel
Artikkel 6	2.2.8 og 2.3.8	-