



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 106 L

(2025–2026)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak)

Endringer i regnskapsloven mv. (forenkling)



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 106 L

(2025–2026)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak)

Endringer i regnskapsloven mv. (forenkling)

Innhold

1	Proposisjonens hovedinnhold	5	4.3.4	Høringsinstansenes syn	34
			4.3.5	Departementets vurdering	34
2	Bakgrunn	7	5	Attestasjon	35
2.1	Lovregler om bærekraftsrapportering	7	5.1	Godkjenning av revisjonsselskaper	35
2.2	Omnibus I	7	5.1.1	Gjeldende rett	35
2.2.1	Stopp klokken-direktivet	7	5.1.2	Forventet EØS-rett	35
2.2.2	Omnibus I-direktivet	7	5.1.3	Forslaget i høringsnotatet	35
2.3	Høringen	8	5.1.4	Høringsinstansenes syn	35
			5.1.5	Departementets vurdering	35
3	Virkeområde mv.	10	5.2	Oppdragsansvarlig	36
3.1	Regnskapsloven	10	5.2.1	Gjeldende rett	36
3.1.1	Virkeområde etter foretakets størrelse	10	5.2.2	Forventet EØS-rett	36
			5.2.3	Forslaget i høringsnotatet	36
3.1.2	Virkeområde etter foretaksform ...	14	5.2.4	Høringsinstansens syn	36
3.1.3	Unntak for datterselskaper	15	5.2.5	Departementets vurdering	36
3.1.4	Unntak for finansielle holdingselskaper	16	5.3	Attestasjonsuttalelse	36
			5.3.1	Gjeldende rett	36
3.1.5	Opplysninger om sentrale immaterielle ressurser	18	5.3.2	Forventet EØS-rett	37
			5.3.3	Forslaget i høringsnotatet	37
3.1.6	Tredjelandsforetak	19	5.3.4	Høringsinstansens syn	38
3.2	Overgangsregler	20	5.3.5	Departementets vurdering	38
3.2.1	Gjeldende rett	20	5.4	Revisjonsforetak fra land utenfor EØS	38
3.2.2	Forventet EØS-rett	22		Gjeldende rett	38
3.2.3	Forslaget i høringsnotatet	22	5.4.1	Forventet EØS-rett	39
3.2.4	Høringsinstansenes syn	22	5.4.2	Forslaget i høringsnotatet	39
3.2.5	Departementets vurdering	22	5.4.3	Høringsinstansens syn	39
3.3	Øvrige endringer	22	5.4.4	Departementets vurdering	40
3.3.1	Forventet EØS-rett	22	5.4.5		
3.3.2	Forslaget i høringsnotatet	23			
3.3.3	Høringsinstansenes syn	23	6	Rapporteringsformat og tilgjengeliggjøring	41
3.3.4	Departementets vurdering	23	6.1	Rapporteringsformat	41
4	Rapporteringsplikter	24	6.1.1	Gjeldende rett	41
4.1	Rapportering på selskapsnivå	24	6.1.2	Forventet EØS-rett	41
4.1.1	Gjeldende rett	24	6.1.3	Høringsnotatet	41
4.1.2	Forventet EØS-rett	26	6.1.4	Høringsinstansenes syn	41
4.1.3	Forslaget i høringsnotatet	28	6.1.5	Departementets vurdering	42
4.1.4	Høringsinstansens syn	28	6.2	Ansvar for publisering	42
4.1.5	Departementets vurdering	29	6.2.1	Gjeldende rett	42
4.2	Konsernrapportering	30	6.2.2	Forventet EØS-rett	42
4.2.1	Gjeldende rett	30	6.2.3	Høringsnotatet	42
4.2.2	Forventet EØS-rett	31	6.2.4	Høringsinstansenes syn	42
4.2.3	Forslaget i høringsnotatet	31	6.2.5	Departementets vurdering	43
4.2.4	Høringsinstansenes syn	31	6.3	Tilrettelegging for digitalisering	43
4.2.5	Departementets vurdering	31	6.3.1	Forventet EØS-rett	43
4.3	Rapporteringsstandarder	32	6.3.2	Høringsnotatet	43
4.3.1	Gjeldende rett	32	6.3.3	Høringsinstansenes syn	43
4.3.2	Forventet EØS-rett	33	6.3.4	Departementets vurdering	43
4.3.3	Forslaget i høringsnotatet	34			

7	Tilpasninger i regnskapsloven mv.	44	7.7.2	Høringsnotatet	48
7.1	Definisjoner av foretak og konsern etter størrelse mv.	44	7.7.3	Høringsinstansenes syn	48
7.1.1	Gjeldende rett	44	7.7.4	Departementets vurdering	48
7.1.2	Høringsnotatet	44	8	Tilpasninger i annet regelverk	49
7.1.3	Høringsinstansenes syn	44	8.1	Gjeldende rett	49
7.1.4	Departementets vurdering	44	8.2	Høringsnotatet	49
7.2	Anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder	45	8.3	Høringsinstansenes syn	51
7.2.1	Gjeldende rett	45	8.4	Departementets vurdering	51
7.2.2	Høringsnotatet	45	9	Økonomiske og administrative konsekvenser	52
7.2.3	Høringsinstansenes syn	46	9.1	Konsekvenser for foretak med rapporteringsplikt	52
7.2.4	Departementets vurdering	46	9.2	Konsekvenser for foretak i verdikjeden til rapporteringspliktige foretak	53
7.3	Frist for innsending av årsberetning	46	9.3	Konsekvenser for brukere av bærekraftsrapportering	53
7.3.1	Gjeldende rett	46	9.4	Konsekvenser for revisorer	53
7.3.2	Høringsnotatet	46	9.5	Konsekvenser for offentlig sektor	53
7.3.3	Høringsinstansenes syn	46	10	Merknader til de enkelte bestemmelsene	55
7.3.4	Departementets vurdering	46	10.1	Regnskapsloven	55
7.4	Språk i årsberetningen	46	10.2	Aksjeloven	59
7.4.1	Gjeldende rett	46	10.3	Allmennaksjeloven	59
7.4.2	Høringsnotatet	46	10.4	Verdipapirhandelloven	59
7.4.3	Høringsinstansenes syn	46	10.5	Diskrimineringsombudsloven	59
7.4.4	Departementets vurdering	47	10.6	Likestillings- og diskrimineringsloven	59
7.5	Notekrav om bruttopresentasjon	47	10.7	Fagskoleloven	59
7.5.1	Gjeldende rett	47	10.8	Revisorloven	59
7.5.2	Høringsnotatet	47	10.9	Universitets- og høyskoleloven	60
7.5.3	Høringsinstansenes syn	47	Forslag til lov om endringer i regnskapsloven mv. (forenkling)	61	
7.5.4	Departementets vurdering	47			
7.6	Notekrav for små foretak om spesifisering av resultatregnskapet	47			
7.6.1	Gjeldende rett	47			
7.6.2	Høringsnotatet	47			
7.6.3	Høringsinstansenes syn	47			
7.6.4	Departementets vurdering	47			
7.7	Verdipapirhandelloven § 5-5	48			
7.7.1	Gjeldende rett	48			



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 106 L

(2025–2026)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak)

Endringer i regnskapsloven mv. (forenkling)

*Tilråding fra Finansdepartementet 19. juni 2026,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Støre)*

1 Proposisjonens hovedinnhold

Finansdepartementet foreslår endringer i regnskapsloven for å gjennomføre endringer i regnskapsdirektivet som følger av direktiv (EU) 2026/470 (Omnibus I-direktivet). De foreslåtte lovendringene vil innebære betydelige forenklinger i reglene om bærekraftsrapportering i regnskapsloven, blant annet ved at:

- Virkeområdet for reglene snevres betydelig inn, siden reglene kun skal gjelde for foretak med salgsinntekter over 5 mrd. kroner og over 1 000 ansatte, se nærmere omtale i punkt 3.1.1. Departementet anslår 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 4.1.
- Det innføres unntak fra reglene for finansielle holdingselskaper som oppfyller visse vilkår, se nærmere omtale i punkt 3.1.4.
- 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 4.2.

Finansdepartementet foreslår en hjemmel for departementet til å fastsette overgangsregler. Departementet tar sikte på å benytte hjemmelen blant annet til å gi foretak som har hatt plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering, men som faller ut fra virkeområdet fra regnskapsåret 2027, unntak fra rapporteringsplikt for regnskapsåret 2026, se nærmere omtale i punkt 3.2. Dette gjelder anslagsvis 40 norske foretak. Videre tas det sikte på å benytte overgangshjemmelen til å gjennomføre overgangsregler i direktivet om verdikjedeinformasjon.

Samlet forventes endringene som foreslås å gi betydelige besparelser for foretakene som ikke lenger vil ha rapporteringsplikt. Samtidig forventes det at tilgangen til sammenlignbar bærekraftsinformasjon fra norske foretak vil svekkes. Endringene forventes videre å gi forenklinger og besparelser for små og mellomstore foretak som er i verdikjeden til rapporteringspliktige foretak.

Det foreslås også mindre endringer i revisorloven for å gjennomføre endringer i revisjons-

direktivet og regnskapsdirektivet, se kapittel 5. Endringene innebærer bl.a. at muligheten for å gå fra krav om attestasjon med moderat sikkerhet til betryggende sikkerhet fjernes, se omtale i punkt 5.3.

I tillegg til endringene som er nødvendige for å gjennomføre direktivendringene i norsk rett, foreslår departementet flere mindre endringer i

regnskapsloven og verdipapirhandelloven, blant annet for å rette opp inkurier, se kapittel 7. Departementet foreslår også mindre endringer i diskrimineringsombudsloven og likestillings- og diskrimineringsloven. Endringene er tilpasninger til endringer i regnskapsloven som ble vedtatt i 2024, se nærmere omtale i kapittel 8.

2 Bakgrunn

2.1 Lovregler om bærekraftsrapportering

Stortinget vedtok i juni 2024 nye lovregler om bærekraftsrapportering. Lov 21. juni 2024 nr. 42 om endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering) 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.

2.2 Omnibus I

EU-kommisjonen la 26. februar 2025 frem en pakke med forslag om forenklinger for næringslivet, samlet omtalt som «Omnibus I». Regelverkpakken besto av forslag til to endringsdirektiver om bærekraftsrapportering og aktsomhetsvurderinger og en forordning om endringer i CBAM-forordningen.

2.2.1 Stopp klokken-direktivet

Europaparlaments- og rådsdirektiv (EU) 2025/794 av 14. april 2025 om endring av direktiv (EU) 2022/2464 og (EU) 2024/1760 med hensyn til

datoene da medlemsstatene skal anvende visse krav til foretakenes bærekraftsrapportering og tilbørlig aktsomhet 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 aktsomhetsdirektivet (CSDDD) i nasjonal rett med ett år. Finansdepartementet fastsatte 3. juli 2025 endringer i overgangsregler til lov om endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering) i tråd med direktivet, se nærmere omtale i punkt 3.2.1.

2.2.2 Omnibus I-direktivet

Europaparlaments- og rådsdirektiv (EU) 2026/470 av 24. februar 2026 om endring av direktiv 2006/43/EF, 2013/34/EU, (EU) 2022/2464 og (EU) 2024/1760 med hensyn til visse krav til bærekraftsrapportering og visse krav til tilbørlig aktsomhet for foretak innebærer forenklinger i direktivkrav om bærekraftsrapportering og aktsomhetsvurderinger. Endringsdirektivet omtales gjerne som Omnibus I-direktivet og trådte i kraft i EU 18. mars 2026.

Endringene som følger av Omnibus I-direktivet, innebærer blant annet at virkeområdet for direktivreglene om bærekraftsrapportering snevres betydelig inn, ved at reglene kun skal gjelde for foretak med salgsinntekter over 450 mill. euro og over 1 000 ansatte. Videre settes det tydeligere rammer for hvilken informasjon foretak med rapporteringsplikt kan be om fra foretak i verdikjeden. Omnibus I-direktivet innfører også et unntak fra reglene for finansielle holdingselskaper som oppfyller visse vilkår. Videre åpner direktivet for at morselskap på visse vilkår kan utelate informasjon om datterselskaper som kommer inn i, eller går ut av, konsernet i løpet av regnskapsåret.

Omnibus I-direktivet er EØS-relevant, og det vil senere bli lagt frem en samtykkeproposisjon basert på EØS-komiteens vedtak om innlemmelse av direktivet i EØS-avtalen. Departementet legger i utgangspunktet opp til at lovbestemmelsene skal tre i kraft etter at direktivet er innlemmet og trådt i kraft i EØS-avtalen. Ved behov vil departementet

kunne vurdere om enkelte av lovbestemmelsene kan tre i kraft på et tidligere tidspunkt.

Endringene i direktivregler om aktsomhetsvurderinger som følger av Omnibus I-direktivet, vil bli vurdert av Barne- og familiedepartementet i forbindelse med gjennomføring av aktsomhetsdirektivet i norsk rett.

2.3 Høringen

Finansdepartementet sendte 16. februar 2026 utkast til lovendringer for å gjennomføre endringene i Omnibus I-direktivet som gjelder bærekraftsrapportering på høring med svarfrist 17. april 2026. Høringen ble sendt til følgende instanser:

Departementene

Advokattilsynet
Bankenes sikringsfond
Barne-, ungdoms- og familiedirektoratet
Brønnøysundregistrene
Datatilsynet
Direktoratet for forvaltning og økonomistyring
Finanstilsynet
Finanstilsynsklagenemnda
Folketrygdfondet
Forbrukerrådet
Forbrukertilsynet
Klagenemndssekretariatet
Konkurransetilsynet
Likestillings- og diskrimineringsombudet
Lotteri- og stiftelsestilsynet
Miljødirektoratet
Norges Bank
Riksrevisjonen
Sivilombudet
Skattedirektoratet
Språkrådet
Statens pensjonskasse
Statistisk sentralbyrå
Økokrim

Handelshøgskolen ved Nord universitet
Handelshøyskolen BI
NMBU – Norges miljø- og biovitenskapelige universitet
Norges handelshøyskole
Universitetet i Agder
Universitetet i Bergen
Universitetet i Oslo
Universitetet i Sørøst-Norge

Universitetet i Tromsø – Norges arktiske universitet

Akademikerne
Aksjonærforeningen
Arbeidsgiverforeningen Spekter
Den norske advokatforening
Den Norske Aktuarforening
Den norske Revisorforening
Eiendom Norge
Finans Norge
Finansforbundet
Finansieringsselskapenes forening
Finansmarkedsfondet
Fintech Norway
Forening for finansfag
Fornybar Norge
Havtrygd Gjensidig Forsikring
Hovedorganisasjonen for universitets- og høyskoleutdannede
Hovedorganisasjonen Virke
Huseierne
Kommunalbanken AS
KS
Landsorganisasjonen i Norge
Nasdaq OMX Oslo ASA
Nordic Trustee
Norexeco ASA
Norges eiendomsmeglerforbund
Norges Kommunerevisorforbund
Norges Rederiforbund
Norsk Crowdfunding Forening
Norsk Kapitalforvalterforening
Norsk Presseforbund
Norsk Venturekapitalforening
Norsk Økrimforening
Norske Boligbyggelags Landsforbund SA
Norske Forsikringsmegleres Forening
Næringslivets Hovedorganisasjon
Oslo Børs
Pensjonskasseforeningen
Personskadeforbundet LTN
Regnskap Norge
Samfunnsbedriftene
SMB Norge
Sparebankforeningen i Norge
Stiftelsesforeningen
Stø as
Tax Justice Norge
The Nordic Association of Electricity Traders
The Nordic Association of Marine Insurers (CEFOR)
Verdipapirfondenes forening
Verdipapirforetakenes Forbund
Verdipapirsentralen ASA

Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund
Økonomiforbundet

Følgende instanser har avgitt realitetsmerknader
til høringen:

Brønnøysundregistrene
Finanstilsynet
Forbrukertilsynet
Likestillings- og diskrimineringsombudet
Norges Bank
Skattedirektoratet
Språkrådet

Trysil kommune

Advokatforeningen
Aker ASA
BDO AS
Deloitte AS
Equinor ASA
Ernst & Young AS
Finans Norge
Finansforbundet
Forening for finansfag Norge
Fornybar Norge
KPMG AS

NHO Service og Handel
Norges Rederiforbund
Norsk Hydro ASA
Norsk Industri
Norsk Regnskapsstiftelse
Norske boligbyggelags Landsforbund
Næringslivets Hovedorganisasjon
Orkla ASA
Pensjonskasseforeningen
PricewaterhouseCoopers AS
Regnskap Norge
Revisorforeningen
Samfunnsbedriftene
Sirk Norge
Telenor ASA
Tine SA
Virke

Følgende høringsinstanser har opplyst at de ikke
har merknader til forslaget:

Justis- og beredskapsdepartementet
Klima- og miljødepartementet

Statistisk sentralbyrå

Den Norske Aktuarforening

3 Virkeområde mv.

3.1 Regnskapsloven

3.1.1 Virkeområde etter foretakets størrelse

3.1.1.1 Gjeldende rett

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 19a 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 29a nr. 1.

Regnskapsloven § 1-5 definerer foretak og konsern etter størrelse. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivets kategorisering av foretak og konsern 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. salgsinntekter: 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 balansedagen 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 3.2.1. 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.

3.1.1.2 Forventet EØS-rett

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 bære-

kraftsforhold, og samtidig er best rustet til å håndtere kostnadene som følger av bærekraftsrapportering.

Omnibus I-direktivet endrer regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 13 om at EU-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 EU-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 EU-kommisjonen i forberedelsen av delegerte rettsakter om endring i terskelverdiene innhenter innspill, herunder på ekspertnivå.

3.1.1.3 Forslaget i høringsnotatet

Departementet foreslo i høringsnotatet å endre virkeområdet til krav til bærekraftsrapportering i regnskapsloven i tråd med endringene i regnskapsdirektivet, slik at kravene bare skal gjelde for foretak med salgsinntekter over 5,3 mrd. kroner (450 mill. EUR) og over 1 000 ansatte. Departementet la i høringsnotatet vekt på at norske foretak ikke bør pålegges mer omfattende krav til bærekraftsrapportering enn sammenlignbare foretak i andre europeiske land. Departementet vurderte videre at rammene direktivet setter for hvilken informasjon foretak med rapporteringsplikt kan be om fra foretak i verdikjeden med færre enn 1 000 ansatte, begrenser mulighetene for å pålegge foretak med færre enn 1 000 ansatte å utarbeide rapportering i tråd med direktivet. Departementet la 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.

Departementet viste i høringsnotatet til at 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. Etter departementets foreløpige beregninger oppfyller om lag 120–160 norske foretak vilkårene i direktivet om å ha over 1 000 ansatte og over 5,3 mrd. kroner i salgsinntekter, og samtidig ikke være datterselskap eller filial eller ha en foretaksform som ikke omfattes av regnskapsloven § 1-2a.

Departementet viste videre til at departementet i Prop. 57 L (2023–2024) la til grunn at om lag 1 200 norske foretak ville omfattes av gjeldende regler i regnskapsloven og at Verdipapirlovutvalget i NOU 2023: 15 anslo at om lag 300 norske foretak var omfattet av de tidligere reglene om rapportering om samfunnsansvar. Departementet viste videre til at de fleste norske foretakene som ikke lenger omfattes av direktivreglene, ikke har hatt rapporteringsplikt etter CSRD, men at også enkelte norske foretak som hadde rapporteringsplikt for regnskapsåret 2024, faller utenfor det nye virkeområdet for direktivet.

Departementet viste videre til at departementet i Prop. 57 L (2023–2024) sluttet seg til Verdipapirlovutvalgets vurdering om 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. Departementet 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.

Departementet viste i høringsnotatet til at 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. Departementet pekte videre på at endringene i virkeområdet vil bidra til reduserte administrative byrder for foretakene, men redusert tilgang til beslutningsrelevant bærekraftsinformasjon for foretakenes interessenter, som investorer, långivere og sivilsamfunnet.

Departementet la i høringsnotatet til grunn at investorer, långivere og andre interessenter uavhengig av lovkravene vil 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 antok derfor 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. Departementet pekte samtidig på at 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 rappor-

tering, slik som standarden som skal vedtas av EU-kommisjonen med utgangspunkt i VSME-standard, vil det imidlertid bidra til mer ensartet rapportering og lavere kostnader for de som utarbeider og bruker rapporteringen. Departementet pekte samtidig på at VSME-standard er 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 la i høringsnotatet til grunn at EØS-reglene om bærekraftsrapportering ikke er til hinder for å innføre enklere og mindre omfattende nasjonale krav til bærekraftsrapportering for foretak som ikke omfattes av direktivkravene. Departementet viste til at virkeområdet for krav til bærekraftsrapportering reduseres betydelig, ikke bare sammenlignet med gjeldende regler, men også med tidligere regler om redegjørelse om samfunnsansvar. Departementet ba om høringsinstansenes vurdering av behovet for lovregler om bærekraftsrapportering fra mindre foretak, og hvordan slike regler eventuelt bør utformes, men understreket samtidig at eventuell 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.

3.1.1.4 Høringsinstansenes syn

Høringsinstansene, herunder *Finanstilsynet*, *Norges Bank*, *Finans Norge*, *Fornybar Norge*, *Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)* og *Revisorforeningen*, støtter departementets forslag om å endre virkeområdet for krav til bærekraftsrapportering i regnskapsloven i tråd med endringene i direktivet.

Norges Bank forventer at betydningen av bærekraft vil øke over tid og at foretakene derfor må være forberedt på at investorer vil ønske denne typen informasjon selv om det ikke foreligger offentlige krav. *Norges Bank* vurderer at det er gunstig at det foreligger en offentlig standard fremfor at hvert foretak selv skal bestemme hvordan det ønsker å rapportere. Selv om et formelt rapporteringskrav bortfaller, vil *Norges Bank* oppfordre foretak som ikke lenger har et formelt rapporteringskrav, til å fortsette å rapportere etter samme standard, så langt det lar seg gjøre.

Et flertall av høringsinstansene som har uttalt seg om spørsmålet om behovet for enklere nasjo-

nale regler for foretak som ikke oppfyller vilkårene for rapporteringsplikt etter direktivet, mener slike regler ikke bør innføres nå. Etter *Finanstilsynets* vurdering bør det vinnes erfaring med forenklingene som direktivet legger opp til, før ytterligere nasjonale krav innføres. *Advokatforeningen* vurderer at selv om det isolert sett er uheldig at virkeområdet for krav til bærekraftsrapportering snevres inn betydelig, tilsier hensynet til like konkurransevilkår og EØS-harmonisering at det ikke fastsettes nasjonale lovkrav nå. *Finans Norge* støtter Finansdepartementets vurdering i høringsnotatet om at innføring av slike krav eventuelt må bygge på en nærmere vurdering av om lovkrav vil gi større samfunnsøkonomisk nytte enn frivillig rapportering, og vurderer det som hensiktsmessig å la eksisterende terskelverdier få virke en stund før man gjør en evaluering. *NHO* viser til at formålet med Omnibus I-direktivet er å redusere pliktig rapportering og styrke konkurransekraften, og at eventuelle rapporteringskrav for foretak under tersklene i direktivet vil virke i motsatt retning. *Revisorforeningen* mener at norske foretak, så langt det lar seg gjøre, bør omfattes av de samme rapporteringsforpliktelsene som tilsvarende virksomheter innen EU og advarer mot å innføre særnorske rapporteringskrav nå.

Finansforbundet mener endringene i virkeområdet for direktivreglene innebærer en reell risiko for at vesentlige bærekraftsforhold ikke lenger blir systematisk belyst, og at departementet derfor bør vurdere nasjonale løsninger, for eksempel basert på VSME-standard.

3.1.1.5 Departementets vurdering

Departementet viser til forslagene i høringsnotatet og at høringsinstansene har sluttet seg til vurderingen om at virkeområdet for reglene om bærekraftsrapportering i regnskapsloven bør være i tråd med direktivendringene.

Det følger av regnskapsdirektivet endret artikkel 19a nr. 1 at plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering skal gjelde for foretak med salgsinntekter over 450 mill. euro og flere enn 1 000 ansatte. Departementet viser til at gjeldende terskelverdier for antall ansatte i regnskapsloven § 1-5 om kategorier av foretak og konsern, er uttrykt i årsverk. Departementet legger til grunn at terskelverdien for antall ansatte som avgrenser plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering også skal uttrykkes i årsverk, jf. at det følger av fortalen til Omnibus I-direktivet avsnitt 7 at terskelverdien skal gjennomføres i tråd med hvordan den er defi-

nert i nasjonale regler som gjennomfører regnskapsdirektivet.

Departementet viser til at terskelverdiene for rapporteringsplikt fremgår av regnskapsdirektivet artikkel 1 nr. 3, mens definisjonene av foretak etter størrelse med tilhørende terskelverdier fremgår av direktivet artikkel 3. Direktivet inneholder ikke regler som direkte angir hvordan terskelverdiene for plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering skal omregnes fra euro til lokal valuta, men departementet legger til grunn at reglene om omregning av terskelverdier fra euro til lokal valuta i direktivet artikkel 3 nr. 9 skal benyttes:

- Det følger av regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 9 at medlemsstater som ikke har innført euro som valuta, skal benytte den offisielle valutakursen på tidspunktet direktivet som fastsetter terskelverdiene trådte i kraft, til å fastsette terskelverdiene i nasjonal valuta.
- Ved omregning av terskelverdiene for mikroforetak, mellomstore foretak og store foretak i euro til nasjonal valuta, er det etter artikkel 3 nr. 9 annet ledd adgang til å justere beløpene opp eller ned med inntil 5 pst. for å få runde beløp.

Departementets forslag til terskelverdi for salgsinntekter i høringsnotatet (5,3 mrd. kroner) tok utgangspunkt i vekslingskursen på tidspunktet for ferdigstilling av høringsnotatet. Departementet legger til grunn at det er vekslingskursen på ikrafttredelsestidspunktet for Omnibus I-direktivet i EU som skal benyttes ved omregning av terskelverdien for salgsinntekter fra euro til norske kroner, det vil si 18. mars 2026, se også departementets vurderinger i Prop. 57 L (2023–2024) punkt 5.1.7.1. Norges Banks publiserte vekslingskurs mellom euro og norske kroner 18. mars 2026 var 11,0205, noe som gir en terskelverdi for salgsinntekter på 4,959 mrd. kroner. Departementet viser til adgangen i direktivet til å justere beløpene opp eller ned med inntil 5 pst. for å få runde beløp, som åpner for at terskelverdien kan settes i intervallet 4,711–5,207 mrd. kroner. Etter departementets vurdering bør terskelverdien settes til 5 mrd. kroner. Endringen sammenlignet med forslaget i høringsnotatet vil kunne innebære at noen flere foretak omfattes av rapporteringsplikten. Departementet legger vekt på at terskelverdien bør avrundes til nærmeste hele 100 mill. kroner, og at en terskelverdi for salgsinntekter på 5 mrd. kroner er høy sammenlignet med gjeldende regler.

Omnibus I-direktivet gir ingen nærmere anvisning om reglene og medlemsstatsoppsjonene i

regnskapsdirektivet artikkel 3 om henholdsvis alternativ beregning av konserngrenser (nr. 8), forsinket overgang mellom størrelseskategorier (nr. 10) og at inntektene fra den regnskapspliktiges hovedaktiviteter skal anses som salgsinntekt (nr. 12), kan gjøres gjeldende for reglene som avgrenser plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering etter direktivets artikkel 1 nr. 3. Departementet viser til at det er gitt regler som gjennomfører de nevnte direktivreglene i regnskapsloven § 1-5 henholdsvis tolvte, åttende og niende ledd.

Etter departementets vurdering bør de ovennevnte bestemmelsene gjelde også ved vurderinger av om et foretak oppfyller vilkårene for plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering. I vurderingen legger departementet vekt på at systemet med forsinket overgang mellom størrelseskategorier er etablert i norsk regnskapslovgivning og gir økt forutsigbarhet for foretakene. Departementet legger også vekt på at det kan gi urimelige utslag om regnskapsloven § 1-5 niende ledd om at inntektene fra den regnskapspliktiges hovedaktiviteter skal anses som salgsinntekt, ikke skal gjelde ved vurderinger av om et foretak skal utarbeide bærekraftsrapportering. Departementet viser i denne forbindelse til at det i den svenske utredningen om gjennomføring av Omnibus I-direktivet er lagt til grunn at gjeldende svenske regler om forsinket overgang mellom størrelseskategorier kan og bør gjøres gjeldende for tersklene for plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering, se SOU 2026:27 *Lättnader i kraven på hållbarhetsrapportering* s. 44.

Departementet foreslo i høringsnotatet å ta inn en bestemmelse som avgrenser virkeområdet for reglene regnskapsloven om bærekraftsrapportering etter foretakets størrelse i § 1-2a, som etter gjeldende regler avgrenser virkeområdet for reglene etter foretaksform. Etter departementets vurdering er det imidlertid mer hensiktsmessig om bestemmelsen tas inn i § 1-5 om kategorier av foretak og størrelse, jf. at reglene i § 1-5 nåværende åttende, niende og tolvte ledd skal gjelde for bestemmelsen. Det vises til forslaget til endringer i regnskapsloven § 1-5.

Departementet slutter seg til høringsinstansenes vurderinger av behovet for lovregler om bærekraftsrapportering fra mindre foretak, og vil ikke prioritere å utrede slike regler nå. Departementet vil vurdere behovet for eventuelle nasjonale regler i lys av erfaringene med frivillig bærekraftsrapportering og eventuelle endringer i virkeområdet for direktivreglene. Departementet viser i den forbindelse til at EU-kommisjonen innen 30.

april 2029 skal vurdere endringer i virkeområdet for direktivreglene, se nærmere omtale i punkt 3.3.1.

3.1.2 Virkeområde etter foretaksform

3.1.2.1 Gjeldende rett

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 en 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 Prop. 57 L (2023–2024) punkt 4.5.5 og 5.3.5.3.

3.1.2.2 Forventet EØS-rett

Omnibus I-direktivet endrer regnskapsdirektivets 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.

Omnibus I-direktivet 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 for-talen avsnitt 10.

Omnibus I-direktivet innebærer ellers ikke endringer i hvilke foretaksformer som omfattes av kravene til bærekraftsrapportering etter regnskapsdirektivets.

3.1.2.3 Forslaget i høringsnotatet

Departementet foreslo i høringsnotatet å videreføre gjeldende virkeområde etter foretaksform. Departementet viste til at departementet i Prop. 57 L (2023–2024) ga uttrykk for at kravene til bærekraftsrapportering som utgangspunkt bør avhenge av foretakets størrelse, virksomhet og rolle i kapitalmarkedet, og ikke av selskapsform. Departementet foreslo i Prop. 57 L (2023–2024) 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 i Prop. 57 L (2023–2024) 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. I høringsnotatet viste departementet til at disse hensynene fortsatt gjør seg gjeldende, og at statsforetak som oppfyller de nye størrelsesvilkårene, derfor fortsatt bør ha plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering. Departementet la i høringsnotatet også vekt på at de europeiske rapporteringsstandardene vil bli forenklet, slik at byrdene ved rapporteringen for de berørte statsforetakene vil reduseres.

Departementet la i høringsnotatet til grunn at endringen i direktivet artikkel 1 nr. 4 om at det europeiske stabiliseringsfondet ikke omfattes av reglene om bærekraftsrapportering, ikke krever endringer i norsk lov.

3.1.2.4 Høringsinstansenes syn

Ingen høringsinstanser har hatt merknader til departementets forslag om å videreføre gjeldende avgrensning av rapporteringsplikt etter foretaksform i regnskapsloven § 1-2a, herunder at statsforetak som oppfyller størrelsesvilkårene fortsatt omfattes av rapporteringsplikten.

3.1.2.5 Departementets vurdering

Departementet viser til vurderingene i høringsnotatet, og foreslår ikke endringer i lovreglene som avgrenser rapporteringsplikten etter foretaksform.

3.1.3 Unntak for datterselskaper

3.1.3.1 Gjeldende rett

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 verdipapirhandeloven § 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. 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. 10 og artikkel 29a nr. 9.

3.1.3.2 Forventet EØS-rett

Omnibus I-direktivet 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.

3.1.3.3 Forslaget i høringsnotatet

Departementet vurderte i høringsnotatet at det er 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. Departementet foreslo i høringsnotatet å oppheve regnskapsloven § 2-3 åttende ledd.

3.1.3.4 Høringsinstansenes syn

Ingen høringsinstanser har hatt merknader til forslaget.

3.1.3.5 Departementets vurdering

Departementet viser til vurderingene i høringsnotatet, og foreslår lovendringer for å gjennomføre endringene i regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 10 og 29a nr. 9. Det vises til forslaget til endringer i regnskapsloven § 2-3.

3.1.4 Unntak for finansielle holdingselskaper

3.1.4.1 Gjeldende rett

Regnskapsdirektivet artikkel 2 punkt 15 definerer «finansielle holdingforetak» 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.»

Regnskapsdirektivets definisjon er ikke gjennomført i regnskapsloven.

Regnskapsloven § 2-3 stiller krav om at morselskap i store konsern inntar konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet i årsberetningen i samsvar med § 2-5. Reglene gjelder uavhengig av morselskapets virksomhet, gitt at det har en foretaksform som omfattes av § 1-2a.

3.1.4.2 Forventet EØS-rett

Omnibus I-direktivet innfører et nytt nr. 7a i regnskapsdirektivet artikkel 29a om unntak fra rapporteringskravene for visse morselskaper 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 rapporte-

ringen 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 datterselskaper. Unntaket skal ikke 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.

3.1.4.3 Forslaget i høringsnotatet

Departementet vurderte i høringsnotatet at det er behov for lovendringer for å gjennomføre regnskapsdirektivet artikkel 29a nytt nr. 7a, som gir unntak fra krav til bærekraftsrapportering for visse morselskaper som er finansielle holdingselskaper. Departementet viste til at finansielle holdingselskaper ikke er definert i regnskapsloven, men er definert i regnskapsdirektivet artikkel 2 punkt 15. Departementet viste til at definisjonen i regnskapsdirektivet til nå kun har blitt benyttet for å avgrense hvilke unntak medlemslandene kan gi fra direktivreglene for mikroforetak etter artikkel 36.

Departementet vurderte at selv om oversettelsen av regnskapsdirektivet benytter begrepet «holdingforetak», vil det være mer hensiktsmessig å bruke begrepet «holdingselskap» i regnskapsloven. Departementet viste i den anledning til at Finanstilsynet i forbindelse med gjennomføring av direktiv (EU) 2024/1619 (CRD6) i norsk rett hadde foreslått lovbestemmelser i finansforetaksloven som viser til definisjonen av «finansielle holdingforetak» i forordning (EU) nr. 575/2013 (kapitalkravsforordningen) artikkel 4 nr. 1 punkt 21. Departementet viste til at definisjonen av «finansielle holdingforetak» i regnskapsdirektivet ikke samsvarer med definisjonen i kapitalkravsforordningen, og vurderte at det ville være hensiktsmessig å benytte ulike begreper i norsk lovgivning for å tydeliggjøre at det dreier seg om forskjellige grupper foretak.

Departementet foreslo i høringsnotatet å ta inn en definisjon av finansielle holdingselskap i regnskapsloven hovedsakelig i tråd med den

norske oversettelsen av regnskapsdirektivets definisjon. Formålet med definisjonen ville være å avgrense unntaket som følger av regnskapsdirektivet artikkel 29a nytt nr. 7a. Departementet vurderte videre at unntaket for morselskap i konsern som er et finansielt holdingselskap hvis datterselskaper har forretningsmodeller og virksomhet som er uavhengige av hverandre, burde fremgå av § 2-3 annet ledd. Departementet la i høringsnotatet til grunn at unntaket vil være snevert, jf. direktivets fortale avsnitt 17, men ba om innspill om behovet for en tydeligere definisjon av finansielle holdingselskap.

3.1.4.4 Høringsinstansenes syn

Finanstilsynet mener en eventuell definisjon av finansielle holdingselskap bør være direktivnær, og understreker at en definisjon som avviker fra direktivets kan komme i konflikt med etterfølgende rettsakter og europeiske retningslinjer.

Flere høringsinstanser mener at det er behov for å tydeliggjøre rammene for unntakene for finansielle holdingselskaper. *BDO AS* mener rekkevidden av kravet om at foretaket ikke direkte eller indirekte kan ta del i driften av det underliggende selskapet er uklar, og at det derfor er viktig med veiledning om hvor grensen går for å sikre en ensartet praksis. Etter BDOs vurdering bør omfanget av unntaket avklares nærmere og koordineres tett med EU-retten, slik at forståelsen blir mest mulig ensartet i Norge og innenfor EØS. BDO viser til at det er nyanseforskjeller mellom den norske, engelske og danske ordlyden i definisjonen av et finansielt holdingselskap i regnskapsdirektivet, og mener at de norske lovreglene bør legges tettere opp mot ordlyden som er benyttet i engelsk og dansk versjon av direktivet.

Også *Deloitte AS* mener unntakets virkeområde er uklart, og forventer at bruken av unntaket kan bli utfordrende uten ytterligere veiledning. Deloitte viser til at unntaket er et obligatorisk unntak som skal gjelde likt i alle medlemsstater, og at det derfor er avgjørende at veiledningen er enhetlig og konsistent i EU/EØS. *Ernst & Young AS* mener det er behov for en klargjøring av hva det vil si «å direkte eller indirekte ta del i driften», og viser eksempelvis til hvilken avgrensning som gjelder med tanke på styrerepresentasjon og administrative funksjoner for å avgjøre om en tilfredsstillende vilkårene for å være et finansielt holdingselskap eller ikke. *Ernst & Young* mener videre at kriteriet om at «datterselskap har forretningsmodeller og virksomhet som er uavhengige av hverandre» kan tolkes bredt og bør tydeliggjø-

res. Med formål om å sikre konsistent forståelse og praksis etterspør *Ernst & Young* en tydeligere definisjon av begrepet «finansielt holdingselskap» og gjerne at det gis eksempler.

KPMG AS mener det er uklart hva som menes med «forretningsmodeller og virksomhet som er uavhengige av hverandre», og anmoder departementet om å klargjøre rekkevidden av bestemmelsen. *KPMG* mener videre at den foreslåtte definisjonen av finansielt holdingselskap bør beholdes som foreslått, men at også formuleringen «without prejudice to their rights as shareholders» fra direktivets definisjon tas inn i lovbestemmelsen.

Pricewaterhouse Coopers AS (PwC) mener definisjonen av finansielle holdingselskap er uklar, og ber departementet om å klargjøre i forarbeidene hvordan man skal forstå vilkåret om å ikke «være direkte eller indirekte involvert i driften av datterselskapene», og hva det betyr at datterselskapene har «forretningsmodeller og virksomhet som er uavhengig av hverandre». *PwC* mener videre at definisjonen i regnskapsloven bør være så lik definisjonen i regnskapsdirektivet som mulig.

Revisorforeningen mener også det er behov for å klargjøre rammene for unntaket, og skriver:

«Revisorforeningen mener det er uklart hva som utgjør kriteriene for å være et finansielt holdingselskap. Begrepet er definert i regnskapsdirektivet og har eksistert over tid, men har fått økt praktisk betydning som følge av at slike foretak er unntatt fra pliktig bærekraftsrapportering.

Revisorforeningen erfarer at uklarheten særlig gjelder diversifiserte datterselskaper, og graden av direkte eller indirekte involvering i underliggende virksomhet. Det er uklart hva som menes med datterselskaper med 'forretningsmodeller og virksomhet som er uavhengige av hverandre,' jf. ny § 2-3 annet ledd. Uklarheten skaper utfordringer i den praktiske avgrensningen.

Revisorforeningen oppfatter at den norske oversettelsen av definisjonen av et finansielt holdingselskap ser ut til å være annerledes enn for eksempel den danske. Det skaper en ekstra uklarhet at den norske definisjon ikke er tett nok opp mot regnskapsdirektivet.

Revisorforeningen anbefaler at Finansdepartementet arbeider for en felleseuropeisk begrepsavklaring, og at den norske definisjonen bringes tettere opp mot regnskapsdirektivets ordlyd. Dette vil bidra til mer ensartet praktisering og redusere risikoen for ulik tolkning mellom Norge og øvrige EØS-land.»

Næringslivets Hovedorganisasjon støtter på bakgrunn av direktivkravet en innføring av en definisjon av finansielt holdingselskap og en unntaksregel for rapportering, men peker på at det trolig ikke er særlig vanlig at morselskaper ikke deltar i styringen av datterselskaper.

Finansforbundet ser behovet for å unngå uforholdsmessige byrder i komplekse konsernstrukturer, men mener at unntaket for finansielle holdingselskaper må avgrenses strengt. Det bør stilles tydelige krav til dokumentasjon for at morselskapet faktisk ikke har operativ innflytelse, særlig der det finnes felles funksjoner innen HR, IT, kapitalforvaltning eller risikostyring.

3.1.4.5 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til høringsinstansenes vurdering om at definisjonen av finansielle holdingselskap i regnskapsloven bør utformes i tråd med definisjonen i regnskapsdirektivet. Som BDO og Revisorforeningen peker på i sine hørings svar, avviker den offisielle norske oversettelsen av regnskapsdirektivets definisjon av finansielle holdingselskap noe fra den danske oversettelsen. De engelske og danske språkversjonene av regnskapsdirektivet definerer finansielle holdingselskaper slik:

«undertakings the sole object of which is to acquire holdings in other undertakings and to manage such holdings and turn them to profit, without involving themselves directly or indirectly in the management of those undertakings, without prejudice to their rights as shareholders»

«virksomheder, der alene har til formål at erhverve kapitalinteresser i andre virksomheder samt at forvalte og udnytte disse interesser uden direkte eller indirekte at blande sig i ledelsen af nævnte virksomheder, med forbehold af de rettigheder, som holdingvirksomheder besidder i deres egenskab af selskabsdeltager»

Departementet viser til at der den norske oversettelsen angir at det finansielle holdingselskapet ikke skal ta del i «forvaltningen» av de andre foretakene, angir den danske oversettelsen at det finansielle holdingselskapet ikke skal «blande sig i ledelsen» av foretakene. Departementet foreslår en definisjon av finansielle holdingselskap i regnskapsloven som hovedsakelig samsvarer med den norske oversettelsen av regnskapsdirektivets definisjon, men hvor det fremgår at det finansielle hol-

dingselskapet ikke skal ta del i «forvaltningen eller ledelsen» av foretakene. Avgrensningen dekker både styret og den daglige ledelsens oppgaver, jf. aksjeloven henholdsvis §§ 6-12 og 6-14.

Etter departementets vurdering må forbeholdet i definisjonen om det finansielle holdingselskapets rettigheter som aksjeeiere forstås slik at det finansielle holdingselskapet kan utøve sin stemmerett ved datterselskapets generalforsamling i egenskap av å være eier, jf. fortalen til Omnibus 1-direktivet avsnitt 17. Som det fremgår av fortalen vil det blant annet innebære at holdingselskapet kan være med på å påvirke utnevnelsen av medlemmene i datterselskapets ledelse, administrasjon og tilsynsorganer med henblikk på å ivareta kontroll og beskyttelse av sine investeringer. Det vises til forslaget til regnskapsloven ny § 1-12.

Departementet viser til at fortalen til Omnibus I-direktivet artikkel 17 gir nærmere veiledning om avgrensningen av unntaket for finansielle holdingselskaper, herunder 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. Departementet forstår vilkåret om at datterselskapenes forretningsmodeller og virksomhet må være uavhengige av hverandre slik at det ikke er til hinder for at datterselskapene kan operere i samme sektor, så lenge deres virksomhet faktisk er uavhengig av hverandre.

Etter departementets vurdering kan det være behov for å gi nærmere regler for å tydeliggjøre virkeområdet for unntaket for finansielle holdingselskaper i lys av erfaring med lovreglene i Norge og praktisering av unntaket i EØS. Departementet foreslår derfor en hjemmel for departementet til å gi nærmere regler om unntaket for finansielle holdingselskaper i forskrift for å utfylle lovreglene. Det vises til forslaget til endringer i regnskapsloven § 2-3.

3.1.5 Opplysninger om sentrale immaterielle ressurser

3.1.5.1 Gjeldende rett

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 fore-

taket. Virkeområdet for direktivbestemmelsen er den samme som for plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering, se nærmere omtale av direktivbestemmelsen i Prop. 57 L (2023–2024) punkt 4.1.2.5 og 4.1.5.5. Bestemmelsen er gjennomført i regnskapsloven § 2-2 syvende ledd.

Det følger av regnskapsloven § 2-2 syvende ledd 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.

3.1.5.2 Forventet EØS-rett

Omnibus I-direktivet 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 Omnibus I-direktivets fortale avsnitt 11, hvor det vises til hensynet til harmonisering av virkeområdet for bestemmelsen og krav til bærekraftsrapportering og proporsjonalitet.

3.1.5.3 Forslaget i høringsnotatet

Departementet la i høringsnotatet 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. Departementet vurderte likevel at hensynet til forenkling tilsier at virkeområdet for regnskapsloven § 2-2 syvende ledd burde endres i tråd med endringene i regnskapsdirektivet artikkel 19 nr. 1 fjerde ledd og endringene i virkeområdet for krav til bærekraftsrapportering i regnskapsloven.

3.1.5.4 Høringsinstansenes syn

Ingen høringsinstanser har hatt merknader til vurderingene i høringsnotatet.

3.1.5.5 Departementets vurdering

Departementet viser til vurderingene i høringsnotatet. Departementet legger vekt på hensynet til harmonisering av virkeområdet for bestemmelsen

og krav til bærekraftsrapportering og proporsjonalitet, jf. fortalen til Omnibus I-direktivet avsnitt 11. Det vises til forslaget til endringer i regnskapsloven § 2-2 syvende ledd.

3.1.6 Tredjelandsforetak

3.1.6.1 Gjeldende rett

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.

3.1.6.2 Forventet EØS-rett

Omnibus I-direktivet endrer regnskapsdirektivet artikkel 40a nr. 1 annet ledd, fjerde og femte ledd ved at:

- Virkeområdet for datterselskap 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 tredjelandsforetak økes fra 150 til 450 mill. euro.

I fortalen til direktivet avsnitt 26 vises det til at rapporteringskravene for datterselskap og filialer av tredjelandsforetak 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 Omnibus I-direktivet et nytt ledd i artikkel 40a nr. 1, om at medlemsstatene skal åpne for unntak fra rapporteringskravene for datterselskap og filialer i tilfeller der tredjelandsforetaket er et finansielt holdingselskap med datterselskaper som har forretningsmodeller og drift som er uavhengige av hverandre.

3.1.6.3 Forslaget i høringsnotatet

Departementet ga i høringsnotatet følgende vurdering av behovet for lovendringer for å gjennomføre endringene i regnskapsdirektivet artikkel 40a:

«Etter departementets foreløpige vurdering er det nødvendig å endre regnskapsloven § 2-8 om tredjelandsforetak 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.

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.»

3.1.6.4 Høringsinstansenes syn

BDO AS og *Revisorforeningen* peker på en inkurie i høringsforslaget, hvor ett av vilkårene for rapporteringsplikten for datterselskap, jf. regnskapsloven § 2-8 første ledd, etter direktivendringene skal være salgsinntekter over 200 mill. euro, og ikke hvorvidt datterselskapet er et stort foretak.

3.1.6.5 Departementets vurdering

Departementet viser til vurderingene i høringsnotatet, og slutter seg også til høringsinstansenes vurdering av behovet for å justere forslaget for å sikre samsvar med regnskapsdirektivet. Departementet viser til at det følger av regnskapsdirektivet endret artikkel 40a nr. 1 annet ledd at rapporteringsplikten bare skal gjelde for datterselskap som på balansedagen har hatt salgsinntekter over 200 mill. euro i foregående regnskapsår.

Departementet viser til forslaget til endringer i regnskapsloven § 2-8.

3.2 Overgangsregler

3.2.1 Gjeldende rett

Finansdepartementet fastsatte 11. oktober 2024 overgangsregler til lov om endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering). Overgangsreglene trådte i kraft 1. november 2024. Overgangsreglene gjennomfører overgangsbestemmelser i CSRD artikkel 5 nr. 2 og andre overgangsregler i direktivet. Stopp klokken-direktivet (direktiv (EU) 2025/794), 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 har fastsatt endringer i overgangsreglene i tråd med Stopp klokken-direktivet, jf. forskrift 3. juli 2025 nr. 1420 om endring i overgangsregler til

lov om endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering).

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, kunne likevel få rapporteringsplikt for 2025. Det kunne 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 verdipapirhandelloven 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.

3.2.2 Forventet EØS-rett

Omnibus I-direktivet endrer CSRD artikkel 5 nr. 2 første ledd om trinnsvis 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 eller senere.
- 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.

Omnibus I-direktivet innfører et nytt femte ledd i CSRD 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.

3.2.3 Forslaget i høringsnotatet

Departementet anslo i høringsnotatet at det er anslagsvis 40 norske foretak som omfattes av CSRD «bølge 1», som faller ut av virkeområdet for CSRD etter direktivendringene. Departementet vurderte at hensynet til forenklinger for disse foretakene tilsier at medlemsstatsoppsjonen i CSRD artikkel 5 nr. 2 nytt femte ledd bør benyttes. Departementet la videre til grunn at den gjeldende 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».

Departementet vurderte at det burde gis hjemmel til å fastsette overgangsregler, blant annet med formål om å kunne gi unntak fra rapporteringsplikt for regnskapsåret 2026 for foretak som ikke oppfyller de nye vilkårene for rapporteringsplikt. Departementet viste videre til at hjemmelen også vil 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 eller senere, og om at
- små og mellomstore noterte foretak ikke lenger er omfattet av reglene.

3.2.4 Høringsinstansenes syn

Finanstilsynet, Deloitte, Ernst & Young AS, KPMG og Næringslivets Hovedorganisasjon slutter seg til departementets vurdering om å benytte adgangen til å gi foretak som ikke lenger vil ha rapporteringsplikt fra regnskapsåret 2027, unntak fra rapporteringsplikt for regnskapsåret 2026.

3.2.5 Departementets vurdering

Departementet viser til vurderingene i høringsnotatet og at høringsinstansene som har uttalt seg om spørsmålet, mener at medlemsstatsoppsjonen i CSRD artikkel 5 nr. 2 nytt femte ledd bør benyttes. Departementet foreslår en hjemmel for departementet til å fastsette overgangsregler, se lovforslaget del X. Hjemmelen vil blant annet kunne benyttes for å endre overgangsregler til lov 21. juni 2024 nr. 42 om endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering) for å gi foretak som ikke lenger vil ha rapporteringsplikt fra regnskapsåret 2027, unntak fra rapporteringsplikt for regnskapsåret 2026.

3.3 Øvrige endringer

3.3.1 Forventet EØS-rett

Omnibus I-direktivet 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 4.3.2. Omnibus I-direktivet innfører videre et nytt nr. 2a om at myndigheten til å fastsette delegerte rettsakter med hjemmel i artikkel 3 nr. 13 bokstav b og c og artikkel 29ca delegeres til EU-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.

Omnibus I-direktivet endrer CSRD artikkel 6 nr. 1 om innholdet i en evalueringsrapport om direktivet som EU-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 EU-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.

3.3.2 Forslaget i høringsnotatet

Departementet vurderte i høringsnotatet at det ikke er nødvendig med lovendringer for å gjennomføre endringene i regnskapsdirektivet artik-

kel 3 nr. 13, som gir EU-kommisjonen hjemmel til å endre terskelverdier i regnskapsdirektivet for å ta hensyn til inflasjon. Departementet viste videre til at endringene i regnskapsdirektivet artikkel 49 og CSRD artikkel 6 gjelder bestemmelser som retter seg mot EU-kommisjonen, og derfor ikke krever endringer i norsk rett.

3.3.3 Høringsinstansenes syn

Ingen høringsinstanser har hatt innspill til departementets vurderinger i høringsnotatet.

3.3.4 Departementets vurdering

Departementet viser til vurderingene i høringsnotatet og foreslår ikke lovbestemmelser for å gjennomføre endringene i regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 13 og artikkel 49 og CSRD artikkel 6.

4 Rapporteringsplikter

4.1 Rapportering på selskapsnivå

4.1.1 Gjeldende rett

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.

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.

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 interessenter og til innvirkningen foretaket har på bærekraftsforhold, og
 - e. hvordan strategien har blitt gjennomført når det gjelder bærekraftsforhold.
2. en beskrivelse av de tidsbestemte målene knyttet til bærekraftsforhold som foretaket har satt, herunder, der det er relevant, mål om reduksjon i klimagassutslipp minst for 2030 og 2050, av fremgangen foretaket har hatt med å oppnå målene og en erklæring om hvorvidt foretakets miljørelaterte mål er vitenskapelig fundert,
3. en beskrivelse av rollen til foretakets styrende organer når det gjelder bærekraftsforhold, og deres kompetanse til å utføre denne rollen eller tilgangen de har på slik kompetanse,
4. en beskrivelse av foretakets retningslinjer knyttet til bærekraftsforhold,
5. informasjon om eventuelle insentivordninger knyttet til bærekraftsforhold som tilbys medlemmer av foretakets styrende organer,
6. en beskrivelse av
 - a. den regnskapspliktiges aktsomhetsvurderinger som gjelder bærekraftsforhold, inkludert aktsomhetsvurderinger i samsvar med lovkrav,
 - b. de viktigste faktiske eller potensielle negative virkningene knyttet til foretakets virksomhet og verdikjede, inkludert foretakets produkter og tjenester, forretningsforhold og 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 potensi-

elle 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.

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).

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 forenklede 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.

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.

4.1.2 Forventet EØS-rett

4.1.2.1 Endringer som følge av endringer i virkeområdet

Omnibus I-direktivet endrer regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 1 ved at virkeområdet for bestemmelsen endres, jf. omtalen av endringen i virkeområdet etter foretakets størrelse i punkt 3.1.1.2. Som følge av at virkeområdet for rapporteringsplikten endres, oppheves artikkel 19a nr. 6 og 7, som gir forenklete rapporteringskrav for små og mellomstore noterte foretak, mindre og ikke-komplekse finansforetak, egenforsikringsforetak og egenforsikringsforetak for gjenforsikring.

4.1.2.2 Informasjon om verdikjeden

I Omnibus I-direktivets 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 skjerner foretak i verdikjeden med færre enn 1 000 ansatte («skjermede foretak»). Det presiseres samtidig at de nye reglene som skjerner 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.
- «Skjermet foretak» («protected undertaking») betyr et foretak som

- på balansedagen ikke har flere enn 1 000 ansatte i gjennomsnitt i foregående regnskapsår, og
- 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. Det rapporterende foretaket kan likevel ikke basere seg på selverklæringen om foretaket vet eller med rimelighet må 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 4.3.2.2. 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 forespørslers om informasjon enn forespørslers knyttet til bærekraftsrapportering etter direktivet, herunder forespørslers med formål å oppfylle EU-krav om akt-somhetsvurderinger. 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 estimater der det er passende.

4.1.2.3 Opplysninger som kan utelates

I Omnibus I-direktivets 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 offentligjøres, 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 tilsvarende 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.

4.1.3 Forslaget i høringsnotatet

I høringsnotatet foreslo departementet endringer i regnskapsloven § 2-4 for å reflektere endringene i virkeområdet:

«Etter departementets vurdering vil det være nødvendig å oppheve regnskapsloven § 2-4 sjette til åttende ledd som gir forenklede 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.»

Departementet foreslo en ny bestemmelse i regnskapsloven § 2-4 a for å gjennomføre regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 3 første til femte ledd, som skjermer foretak i verdikjeden:

- Utkastet til ny § 2-4 a 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 bæ-

kraftsrapportering, skal anses å ha oppfylt kravene i første ledd.

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

Departementet la i høringsnotatet 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 forespørslar om informasjon enn forespørslar knyttet til bærekraftsrapportering, og
- presiserer at de ovennevnte reglene ikke innebærer eller impliserer at foretak i verdikjeden må gi bærekraftsinformasjon.

Departementet viste i høringsnotatet til at 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, og vurderte at endringene i direktivbestemmelsene bør gjennomføres gjennom endringer i overgangsreglene.

Departementet foreslo i høringsnotatet endringer i § 2-4 fjerde ledd for å 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 bærekraftsrapporteringen. I tråd med øvrige lovbestemmelser som gjennomfører direktivbestemmelsene om bærekraftsrapportering, foreslo departementet en direktivnær bestemmelse.

4.1.4 Høringsinstansens syn

Flere høringsinstanser mener bestemmelsene om skjerming av foretak i verdikjeden bør utformes mer direktivnært, eller at rammene for skjermingen er uklare. *KPMG AS* og *Revisorforeningen* mener regnskapsloven ny § 2-4 a bør reflektere direktivets ordlyd fullt ut. *Forbrukertilsynet* og *BDO AS* mener det bør fremgå av lovbestemmelsen at den ikke skal være til hinder for å etter spørre informasjon fra verdikjeden for å oppfylle andre formål, som aktsomhetsvurderinger, og at bestemmelsen ikke innebærer noen plikt for foretak i verdikjeden til å gi informasjon til bruk i bærekraftsrapportering. *Deloitte AS* mener det ikke må være tvil om skjermingens virkeområde,

og viser til informasjon som er nødvendig kommersielt eller for risikovurderingsformål, herunder informasjon som er nødvendig i vurdering av kunders kredittrisiko. Også *PricewaterhouseCoopers AS* mener det bør fremgå av den norske lovbestemmelsen at begrensningen av informasjonsforespørsler i verdikjeden kun gjelder bærekraftsrapportering. *Advokatforeningen* mener det bør fremgå av lovbestemmelsene at regelen bare rammer de konkrete kontraktsbestemmelsene som pålegger det skjermede foretaket å gi mer informasjon enn standardene tilsier, og at øvrige kontraktsbestemmelser ikke berøres. *Advokatforeningen* mener videre at lovteksten bør utformes slik at det klart fremgår at regelen er ufravikelig, og ikke kan fravikes til skade for det skjermede foretaket.

Finans Norge understreker at etterspørsel av bærekraftsinformasjon har andre formål enn rapportering, eksempelvis risikovurderinger og strategiske beslutninger. *Finans Norge* støtter likevel vurderingen i høringsnotatet om at det ikke er behov for å presisere i lovreglene at reglene knyttet til verdikjedeinformasjon ikke har betydning for andre forespørsler om informasjon enn forespørsler knyttet til rapportering. Også *Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)* er enig i departementets vurdering i høringsnotatet om at det ikke er behov for å lovfeste at reglene ikke er til hinder for at et rapporterende foretak ber om bærekraftsinformasjon av andre grunner enn at direktivreglene om bærekraftsrapportering skal etterleves, eller at reglene i seg selv ikke pålegger foretak i verdikjeden å gi bærekraftsinformasjon.

Deloitte mener det er behov for å avklare skjermingsplikstens virkeområde, og viser til at det er usikkert hva den frivillige standarden for bærekraftsrapportering vil inneholde og om det er minimumskrav i den nye standarden som skal danne grunnlag for skjermingen.

Finansforbundet mener at regelverket må utformes og praktiseres slik at forenklinger i bærekraftsrapporteringen ikke svekker virksomhetenes evne til å oppfylle pliktene etter åpenhetsloven, og ber departementet tydeliggjøre hvordan samspillet mellom regelverkene skal ivaretas, og om at det gis klar veiledning om hvordan foretak skal håndtere informasjonsinnhenting i verdikjeden innenfor de nye rammene.

Samfunnsbedriftene anbefaler at det utarbeides en enkel, standardisert mal som skjermede foretak kan bruke overfor banker, innkjøpere og rapporteringspliktige foretak.

BDO, Deloitte, KPMG og *Revisorforeningen* viser til at definisjonen av skjermede foretak i for-

slaget til § 2-4 a viser til antall ansatte, mens den foreslåtte terskelverdien for rapporteringsplikt benytter årsverk som avgrensning, og oppfordrer til harmonisering av begrepsbruk i bestemmelsene.

NHO er enig i departementets vurdering i høringsnotatet om at overgangsregelen i direktivet om verdikjedeinformasjon de tre første årene med rapporteringsplikt bør gjennomføres i overgangsregler til loven.

Ingen høringsinstanser har hatt merknader til departementets forslag i høringsnotatet om endringer for å reflektere endringer i virkeområdet eller endringer i adgangen til å utelate opplysninger fra bærekraftsrapportering.

4.1.5 Departementets vurdering

Departementet viser til at et flertall av høringsinstansene som har uttalt seg om direktivbestemmelsene om skjerming av foretak i verdikjeden, mener at den norske lovbestemmelsen bør utformes mer direktivnært enn foreslått i høringsnotatet.

Departementet viser til fortalen til Omnibus I-direktivet avsnitt 12, hvor det fremgår at skjermingen av foretak i verdikjeden kun gjelder informasjonsinnhenting hvor formålet er å utarbeide bærekraftsrapportering etter regnskapsdirektivet, og at den ikke skal påvirke rapporteringskrav på EU/EØS-nivå om aktsomhetsvurderinger eller sette rammer for informasjonsinnhenting som har andre formål, slik som det rapporteringspliktige foretakets risikostyring. Den foreslåtte lovbestemmelsen begrenser således ikke rapporteringspliktige foretaks muligheter til å etterspørre informasjon fra foretak i verdikjeden med formål om å etterleve reglene i åpenhetsloven, eller informasjon som er nødvendig for det rapporteringspliktige foretakets egne risikovurderinger. Etter departementets vurdering er det ikke behov for å presisere dette i lovbestemmelsen.

Departementet vurderer at det er hensiktsmessig at det fremgår av lovbestemmelsen at den bare har betydning for de konkrete avtalevilkårene som pålegger det skjermede foretaket å gi mer informasjon enn det som følger av standardene for frivillig rapportering som EU-kommisjonen skal fastsette. Etter departementets vurdering er det ikke nødvendig å presisere at bestemmelsen om skjerming av foretak i verdikjeden ikke innebærer noen plikt for foretak i verdikjeden til å gi informasjon til bruk i bærekraftsrapportering. Det vises til forslaget til regnskapsloven ny § 2-4 a.

Departementet viser til at terskelverdier knyttet til antall ansatte i regnskapsdirektivet er uttrykt som årsverk i bestemmelsene i regnskapsloven som gjennomfører direktivbestemmelsene. Departementet legger derfor til grunn at terskelen for antall ansatte i skjermede foretak kan og bør uttrykkes i årsverk i regnskapsloven § 2-4 a, se også vurderingene i punkt 3.1.1.4. Departementet legger videre til grunn at terskelen for antall ansatte i skjermede foretak skal beregnes på foretaksnivå, og at det ikke er relevant hvorvidt foretaket inngår i et konsern med flere enn 1 000 ansatte. Et foretak med færre enn 1 000 ansatte som inngår i konsern vil likevel ikke være et skjermet foretak overfor et rapporteringspliktig morselskap.

Departementet viser til at EU-kommisjonen med hjemmel i regnskapsdirektivet ny artikkel 29ca skal fastsette en kommisjonsforordning om standarder for frivillig bærekraftsrapportering innen 18. juli 2026, se nærmere omtale i punkt 4.3.2.2. Standardene i kommisjonsforordningen skal utgjøre rammene for skjerming av foretak i verdikjeden med færre enn 1 000 ansatte. Kommisjonsforordningen skal være basert på kommisjonsanbefaling (EU) 2025/1710 om VSME-standard. VSME-standard består av en grunnmodul med minstekrav og en detaljert modul med flere datapunkter, se nærmere omtale i punkt 4.3.1. Departementet viser til at EU-kommisjonen 6. mai 2026 sendte på høring et utkast til en kommisjonsforordning om standarder for frivillig bærekraftsrapportering som gir nærmere regler om rammene for skjerming av foretak, herunder særskilte regler om skjerming av foretak med færre enn 10 ansatte, jf. utkastet til kommisjonsforordning artikkel 3.

Departementet viser til at rapporterende foretak etter direktivet skal kunne basere seg på en selverklæring fra foretak i verdikjeden om at det er et skjermet foretak. Det stilles ikke krav om at det rapporterende foretak må verifisere dette. Det rapporterende foretaket kan likevel ikke basere seg på selverklæringen om foretaket vet eller med rimelighet må forventes å vite at foretaket i verdikjeden ikke oppfyller vilkåret om ikke å ha hatt over 1 000 ansatte (årsverk) i regnskapsåret. Direktivreglene stiller ingen formkrav til selverklæringen fra det skjermede foretaket, herunder om den skal være skriftlig eller om den skal undertegnes av personer i foretakets ledelse. Departementet legger likevel til grunn at direktivet ikke er til hinder for å stille nærmere krav til selverklæringen, og foreslår å presisere at den skal være skriftlig slik at den kan kontrolleres av

det rapporterende foretakets revisor ved attestasjon av bærekraftsrapporteringen. Departementet foreslår videre en forskriftshjemmel for departementet til å fastsette nærmere regler om selverklæringen i forskrift, for det tilfelle at erfaringene med lovreglene viser behov for nærmere regler om dette. Hjemmelen vil kunne benyttes til å gi nærmere regler om selverklæringen og rapporterende foretaks plikter dersom informasjonen i den er åpenbart feil. Det vises til forslaget til regnskapsloven § 2-4 a åttende ledd.

Departementet viser til forslaget i høringsnotatet om å oppheve regnskapsloven § 2-4 sjette til åttende ledd, som gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 6 og 7 som oppheves ved Omnibus I-direktivet. Høringsinstansene har ikke hatt innvendinger, og departementet foreslår endringer i tråd med forslaget i høringsnotatet. Departementet fastholder også vurderingene i høringsnotatet om behovet for lovendringer for å gjennomføre endringene i adgangen til å utelate opplysninger fra bærekraftsrapportering, jf. endringene regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 3 fjerde ledd. Det vises til forslagene til endringer i regnskapsloven § 2-4.

Departementet viser til vurderingene i høringsnotatet om at overgangsregelen i regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 3 om verdikjedinformasjon de tre første årene med rapporteringsplikt bør gjennomføres gjennom endringer i overgangsreglene. Departementet tar sikte på å fastsette overgangsregler i tråd med vurderingene i høringsnotatet.

4.2 Konsernrapportering

4.2.1 Gjeldende rett

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 konsernselskaperes 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.

4.2.2 Forventet EØS-rett

Omnibus I-direktivet gjør endringer i regnskapsdirektivet artikkel 29a om rapportering på konsernnivå som i hovedsak tilsvarende 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 morselskaper mulighet til å unnlate å inkludere informasjon om datterselskap som har kommet inn i, eller gått ut av, konsernet i løpet av regnskapsåret. Omnibus I-direktivet 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 utelate informasjon om datterselskap i bærekraftsrapporteringen i årsberetningen ved oppkjøp eller fusjon av disse datterselskaperne i løpet av regnskapsåret.
- Annet ledd åpner for at morselskapet kan beslutte å utelate 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 morselskap i konsern som er finansielle holdingselskaper, se omtale under punkt 3.1.4.

4.2.3 Forslaget i høringsnotatet

Departementet uttalte følgende om behovet for lovendringer for å gjennomføre direktivendringene i høringsnotatet:

«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 [...]»

4.2.4 Høringsinstansenes syn

Ingen høringsinstanser har uttalt seg særskilt om forslaget i høringsnotatet.

4.2.5 Departementets vurdering

Departementet viser til vurderingene i høringsnotatet og foreslår en ny bestemmelse i regnskapsloven om når morselskap kan unnlate å inkludere informasjon om datterselskap i den kon-

soliderte årsberetningen. Det vises til forslaget til endringer i regnskapsloven § 2-5.

4.3 Rapporteringsstandarder

4.3.1 Gjeldende rett

De overordnede direktivkravene om innholdet i bærekraftsrapporteringen som er gjennomført i regnskapsloven §§ 2-4 og 2-5, utfylles av detaljerte krav i delegerede forordninger om rapporteringsstandarder 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 enkeltstandarder 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* 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 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 bærekraftsrapportering i årsberetningen, skal utarbeide bærekraftsrapporteringen etter regnskapsloven § 2-4 og § 2-5 i samsvar med kommisjonsforordningen, jf. forskrift 20. desember 2024 nr. 3325 om standarder for bærekraftsrapportering.

EU-kommisjonen vedtok 11. juli 2025 endringer i kommisjonsforordning (EU) 2023/2772, omtalt som «ESRS Quick Fix», jf. kommisjonsforordning (EU) 2025/1416. 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, jf. forskrift 13. november 2025 nr. 2371 om endring i overgangsregler til lov om endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering) og forskrift om standarder for bærekraftsrapportering. 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 (tredjelandforetak) med hjemmel i direktivet artikkel 40b. Det er heller ikke vedtatt sektorspesifikke standarder for store foretak med hjemmel i direktivet artikkel 29b.

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 rapporteringsstandarder 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 (kommisjonsanbefaling (EU) 2025/1710).

4.3.2 Forventet EØS-rett

4.3.2.1 Standarder for rapporteringspliktige foretak

Omnibus I-direktivet endrer regnskapsdirektivet artikkel 29b om standarder for bærekraftsrapportering ved at hjemmelen i nr. 1 tredje, fjerde og sjette ledd for EU-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 EU-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.

Omnibus I-direktivet 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 inneholde 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 4.3.2.2. Endringen er omtalt i fortalen til direktivet avsnitt 21.

Omnibus I-direktivet 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 EU-kommisjonen om forenklinger i ESRS-ene, med frist 31. oktober 2025. 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 EU-kommisjonen om forenklinger i ESRS-ene 3. desember 2025. EFRAGs forslag innebærer bl.a.:

- At antall pliktige rapporteringspunkter reduseres med 61 pst. sammenlignet med gjeldende standarder.
- 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.

EU-kommisjonen sendte 6. mai 2026 et utkast til en kommisjonsforordning om endringer i rapporteringsstandardene på høring med frist 3. juni 2026. De reviderte rapporteringsstandardene skal i utgangspunktet benyttes fra regnskapsåret 2027, men utkastet åpner for at foretak kan velge å benytte de reviderte standardene allerede fra regnskapsåret 2026.

4.3.2.2 Standarder for frivillig bærekraftsrapportering

Omnibus I-direktivet innfører en ny artikkel 29ca i regnskapsdirektivet om standarder for frivillig bærekraftsrapportering. Det følger av bestemmelsen nr. 1 at EU-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 (EU) 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 EU-kommisjonen minst hvert fjerde år evaluere den delegerte rettsakten om standarder for frivillig bærekraftsrapportering, og ved behov endre den for å ta hensyn til utviklings-trekk som er relevante for bærekraftsrapportering. Det følger av fortalen avsnitt 23 at EU-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 EU-kommisjonen ta hensyn til faglige råd fra EFRAG ved ev. endringer i standardene.

EU-kommisjonen sendte 6. mai 2026 et utkast til en kommisjonsforordning med hjemmel i artikkel 29ca på høring med frist 3. juni 2026.

4.3.3 Forslaget i høringsnotatet

Departementet vurderte i høringsnotatet at endringene i regnskapsdirektivets regler om rapporteringsstandarder gjør at departementets hjemmel etter regnskapsloven § 2-6 til å gjennomføre kommisjonsforordninger om rapporteringsstandarder i forskrift, må tilpasses til at EU-kommisjonens hjemler er endret. Departementet vurderte at det er ikke behov for ytterligere endringer i regnskapsloven for å gjennomføre endringene som gjelder rapporteringsstandardene.

4.3.4 Høringsinstansenes syn

Ingen høringsinstanser har hatt merknader til forslaget i høringsnotatet.

4.3.5 Departementets vurdering

Departementet viser til vurderingene i høringsnotatet. Det vises til forslaget til endringer i regnskapsloven § 2-6.

Dersom EU-kommisjonen vedtar at de reviderte europeiske standardene for bærekraftsrapportering kan benyttes i EU for regnskapsåret 2026, tar departementet sikte på å endre forskrift om standarder for bærekraftsrapportering slik at også norske foretak kan benytte de reviderte standardene for regnskapsåret 2026.

5 Attestasjon

5.1 Godkjenning av revisjonsselskaper

5.1.1 Gjeldende rett

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.

5.1.2 Forventet EØS-rett

Omnibus I-direktivet endrer revisjonsdirektivet artikkel 3 nr. 4 om godkjenning av revisjonsselskaper. I første ledd bokstav a endres oppstillingen av bestemmelser som inneholder vilkår som fysiske personer som gjennomfører lovfestet revisjon på vegne av revisjonsselskap må oppfylle. 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 skal være et godkjent revisjonsselskap eller fysiske personer som oppfyller vilkårene for å få revisorgodkjenning, endres også på samme måte.

5.1.3 Forslaget i høringsnotatet

Departementet ga i høringsnotatet følgende vurderinger av behovet for lovendringer for å gjennomføre endringene i revisjonsdirektivet artikkel 3 nr. 4 om 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.»

5.1.4 Høringsinstansenes syn

Ingen høringsinstanser har hatt merknader til vurderingene i høringsnotatet om at det ikke er behov for lovendringer for å gjennomføre endringene i revisjonsdirektivet artikkel 3 nr. 4 om godkjenning av revisjonsselskaper.

5.1.5 Departementets vurdering

Departementet viser til vurderingene i høringsnotatet, og foreslår ikke lovendringer for å gjennomføre direktivendringen.

5.2 Oppdragsansvarlig

5.2.1 Gjeldende rett

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.

5.2.2 Forventet EØS-rett

Omnibus I-direktivet 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.

5.2.3 Forslaget i høringsnotatet

Departementet vurderte i høringsnotatet at det ikke er behov for lovendringer for å gjennomføre endringene i revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 1 annet ledd.

5.2.4 Høringsinstansens syn

Ingen høringsinstanser har hatt merknader til vurderingene i høringsnotatet på dette punktet.

5.2.5 Departementets vurdering

Departementet viser til vurderingene i høringsnotatet, og foreslår ikke lovendringer for å gjennomføre direktivendringen.

5.3 Attestasjonsuttalelse

5.3.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 9-7 a 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 tilfredsstiller kravene i gjeldende attestasjonsstandarder 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. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 1 bokstav aa.

Forskjellen mellom «moderat sikkerhet» og «betryggende sikkerhet» er omtalt slik av Verdivalget 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 forespørslers 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 § 9-4 a 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.

5.3.2 Forventet EØS-rett

Omnibus I-direktivet endrer regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 1 bokstav aa ved at henvisningen til direktivet artikkel 29c om standarder for bærekraftsrapportering for små og mellomstore foretak fjernes, jf. at direktivet opphever den aktuelle

bestemmelsen, se nærmere omtale under punkt 4.3.2.1. Omnibus I-direktivet 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 4.3.2.2.

Omnibus I-direktivet endrer revisjonsdirektivet artikkel 26a nr. 3 om EU-kommisjonens hjemmel til å fastsette standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering, ved at den 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 EU-kommisjonen til å fastsette standarder for attestasjon med moderat sikkerhet til 1. juli 2027. Etter bestemmelsen skal EU-kommisjonen fastsette standarder kun når slike standarder

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

Omnibus I-direktivet retter videre en inkurie i revisjonsdirektivet artikkel 48a nr. 2.

5.3.3 Forslaget i høringsnotatet

Departementet vurderte i høringsnotatet at det ikke er behov for lovendringer for å gjennomføre endringene i regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 1 bokstav aa om attestasjonsuttalelser. Departementet viste i den forbindelse til at den norske lovbestemmelsen i revisorloven § 9-7 a 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.

Departementet vurderte samtidig at det er behov for lovendringer for å gjennomføre regnskapsdirektivet 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 viste i høringsnotatet til at endringene i revisjonsdirektivet § 26a fjerner mulig-

heten for å gå fra krav om attestasjon med moderat sikkerhet til betryggende sikkerhet. Departementet foreslo å endre revisorloven § 9-7 a for å reflektere dette slik at bestemmelsen bare gjelder attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet.

5.3.4 Høringsinstansens syn

Ernst & Young AS viser til at det etter gjeldende regler om europeiske standarder for bærekraftsrapportering (ESRS) kreves at rapporteringspliktige foretak innhenter informasjon fra verdikjeden, og at dersom informasjonen ikke er tilgjengelig, skal foretaket benytte estimater. På bakgrunn av at informasjonskravet i ESRS både kan dekkes ved direkte informasjon fra verdikjeden, eller alternativt ved at selskapet selv estimerer, mener *Ernst & Young* at det vil være hensiktsmessig med en klargjøring av hva som forventes fra revisor etter § 9-7 a nytt fjerde ledd. *PricewaterhouseCoopers AS* og *Revisorforeningen* støtter den foreslåtte bestemmelsen 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, men viser samtidig til at foretakene likevel må estimere verdikjedeeffekter der rapporteringskravene krever dette.

Finansforbundet er kritisk til forslaget om å fjerne muligheten for attestasjon med betryggende sikkerhet og begrense ordningen til moderat sikkerhet, og viser til at dette kan svekke tilliten til bærekraftsrapporteringen og øke risikoen for grønnvasking eller selektiv rapportering. *Finansforbundet* mener det bør vurderes om det fortsatt bør være adgang til høyere grad av sikkerhet, særlig for foretak med betydelig samfunns- og arbeidslivspåvirkning.

Norsk Hydro ASA, *Revisorforeningen* og *Virke* støtter forslaget om at overgangen fra krav om attestasjon med moderat sikkerhet til betryggende sikkerhet fjernes.

5.3.5 Departementets vurdering

Departementet viser til at det følger av revisorloven § 9-7 a tredje ledd bokstav c punkt i at revisor skal gi uttrykk for en mening på grunnlag av et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat eller betryggende sikkerhet, om bærekraftsrapporteringen er i samsvar med kravene i regnskapsloven kapittel 2, inkludert standardene for bærekraftsrapportering. Departementet viser videre til for-

slaget om å gjennomføre direktivbestemmelser som skal skjerme foretak i verdikjeden fra informasjonsforespørsler i regnskapsloven ny § 2-4 a. Etter departementets vurdering vil det følge av revisorloven § 9-7 a tredje ledd bokstav c punkt i at revisor i 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, jf. at regnskapsloven § 2-4 a inngår i regnskapsloven kapittel 2. Departementet legger derfor til grunn at det ikke er strengt nødvendig å presisere dette i revisorloven § 9-7 a. Departementet vurderer likevel at det kan være hensiktsmessig å tydeliggjøre at revisor skal hensynta skjermingen av foretak i verdikjeden og ikke be om verdikjedeinformasjon ut over det som følger av standardene for frivillig rapportering fra rapporterende foretak eller fra skjermede foretak, og foreslår lovendringer i tråd med forslaget i høringsnotatet. Det vises til forslaget til endringer i revisorloven § 9-7 a.

Når det gjelder høringsinnspillene om bruk av estimater, viser departementet til at det følger av revisorloven § 9-7 a tredje ledd bokstav c punkt i at revisor skal gi uttrykk for en mening om bærekraftsrapporteringen er i samsvar med standardene for bærekraftsrapportering. Dette vil inkludere krav i standardene om bruk av estimater i tilfeller der verdikjedeinformasjonen ikke er tilgjengelig.

Departementet viser til vurderingene i høringsnotatet om at revisorloven § 9-7 a tredje ledd bokstav c bør endres for å ta hensyn til at endringene i revisjonsdirektivet artikkel 26a fjerner muligheten for å gå fra krav om attestasjon med moderat sikkerhet til betryggende sikkerhet. Departementet fastholder vurderingen i høringsnotatet. I vurderingen legger departementet legger vekt på at EU-kommisjonens hjemmel etter revisjonsdirektivet artikkel 26a nr. 3 hjemmel til å fastsette standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering, begrenses til å gjelde standarder for attestasjon med moderat sikkerhet.

5.4 Revisjonsforetak fra land utenfor EØS

5.4.1 Gjeldende rett

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.

5.4.2 Forventet EØS-rett

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

Omnibus I-direktivet 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 tredjelandrevisoren eller tredjelandrevisjonsselskapet 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 tredjelandrevisoren 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 tredjelandrevisoren eller tredjelandrevisjonsselskapet 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 tredjelandrevisoren eller tredjelandrevisjonsselskapet.

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

5.4.3 Forslaget i høringsnotatet

Departementet ga i høringsnotatet følgende vurderinger av behovet for lovendringer for å gjennomføre endringene i direktivbestemmelsene om 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 Omnibus I-direktivet og CSRD.

Etter departementets vurdering er det behov for regelverksendringer for å gjennomføre revisjonsdirektivet artikkel 45 nytt nr. 5b om lempeligere krav til tredjelandrevisorer og tredjelandrevisjonsselskap 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.»

5.4.4 Høringsinstansens syn

Ingen høringsinstanser har uttalt seg om vurderingene i høringsnotatet om behovet for lovendringer for å gjennomføre endringene i direktivbestemmelsene om revisjonsforetak fra land utenfor EØS.

5.4.5 Departementets vurdering

Departementet viser til vurderingene i høringsnotatet og at høringsinstansene ikke har hatt

merknader til disse. Det vises til forslaget til endringer i revisorloven § 12-6.

6 Rapporteringsformat og tilgjengeliggjøring

6.1 Rapporteringsformat

6.1.1 Gjeldende rett

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. Departementet endret 13. november 2025 overgangsreglene slik at reglene i § 2-7 først får anvendelse fra regnskapsåret 2026.

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. Finansdepartementet har følgelig ikke fastsatt forskriftsregler med hjemmel i bestemmelsen.

6.1.2 Forventet EØS-rett

Omnibus I-direktivet endrer regnskapsdirektivet 29d, ved at det spesifiseres at rapporteringsplik-

tige foretak og morselskap ikke har plikt til å merke bærekraftsrapporteringen før nærmere regler om digital merking av bærekraftsrapportering er vedtatt.

6.1.3 Høringsnotatet

Departementet ga i høringsnotatet følgende vurdering av behovet for lovendringer for å gjennomføre endringene i regnskapsdirektivet artikkel 29d:

«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.»

6.1.4 Høringsinstansenes syn

Finans Norge uttaler følgende om direktivreglene om rapporteringsformat:

«Finans Norge vil bemerke behovet for at Finansdepartementet sikrer at bærekraftsinformasjonen er lett tilgjengelig, og på et format som er maskinlesbart. EU har som kjent ikke enda fastsatt regler for bærekraftsrapportering i ESEF-format, og det er derfor naturlig at departementet ikke har foreslått egne bestemmelser knyttet til dette. Finans Norge presiserer at det er avgjørende at Norge og Finansdepartementet følger dette tett, og sikrer at norsk næringsliv forholder seg til like regler og tidsbestemmelser som i EU.»

Trysil kommune støtter forslaget om at krav til ESEF-merking utsettes til regler om dette er vedtatt i EU.

6.1.5 Departementets vurdering

Departementet viser til vurderingene i høringsnotatet. Departementet følger regelverksutviklingen i EU og vil ved behov endre overgangsregler til lov om endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering) punkt 7, slik at norske foretak kan stå overfor de samme kravene til merking av bærekraftsrapportering som foretak i EU.

6.2 Ansvar for publisering

6.2.1 Gjeldende rett

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).

6.2.2 Forventet EØS-rett

Omnibus I-direktivet 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 publiseres i ESEF-formatet, herunder at bærekraftsrapporteringen merkes.

6.2.3 Høringsnotatet

Departementet viste i høringsnotatet til at 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 foreslo ikke regler om dette i høringsnotatet, men ba om høringsinstansenes vurdering av om og hvordan en eventuell avgrensning av ansvaret burde gjennomføres.

6.2.4 Høringsinstansenes syn

Finanstilsynet viser til at for noterte foretak er årsrapporten i ESEF-format det offisielle regnskapet, jf. verdipapirhandelloven § 5-5, og mener det er viktig at det ikke skapes uklarhet om styrets ansvar for denne rapporten.

Advokatforeningen mener at adgangen til å begrense det kollektive ansvaret for å sikre at årsberetningen er i samsvar med ESEF-formatet ikke bør benyttes, og uttaler følgende:

«Begrunnelsen er at det kollektive ansvaret for styremedlemmer er et sentralt virkemiddel for å sikre at offentlig regulering etterlevs. ESEF-formatkravene, som krever at bærekraftsrapporteringen er maskinlesbar og tagget i XHTML-format med bruk av Inline XBRL, er ikke rent tekniske krav uten materiell betydning. Kravene er sentrale for at rapporteringen skal ha nytteverdi i et europeisk digitalt informasjonsregime, herunder for bruk i ESAP-plattformen og for investorer og analysemiljøer som baserer seg på strukturerte data. Dersom ansvaret for etterlevelse av disse kravene fjernes fra styrenivå, svekkes incentivstrukturen for at foretakene prioriterer korrekt formatering.

Advokatforeningen er videre skeptisk til begrunnelsen som er fremsatt i direktivets fortale, nemlig at ESEF-kravene er av så teknisk karakter at det er uforholdsmessig å pålegge styremedlemmer kollektivt ansvar for dem. Etter Advokatforeningens syn bør styremedlemmer ha ansvar for at foretaket stiller til rådighet de ressursene og prosessene som er nødvendige for korrekt ESEF-formatering, uten at dette nødvendigvis innebærer at styremedlemmene personlig må ha teknisk kompetanse. Norsk aksje- og allmennaksjeselskapslovgivning bygger på en slik rolleforståelse.

Advokatforeningen bemerker at det heller ikke er holdepunkter for at eksisterende regler om styreansvar har skapt vesentlige problemer i praksis. Det er ikke dokumentert at det er et

reelt behov for å begrense dette ansvaret på nåværende tidspunkt.»

Deloitte ser ikke behov for å gi særskilte regler som begrenser det kollektive ansvaret for ESEF-kravene, og er også bekymret for at bruk av medlemstatsopsjonen vil kunne utvanne ansvaret på en måte som kan bidra til å redusere kvaliteten på sluttproduktet, eksempelvis ved at prosessen ikke prioriteres tilstrekkelig høyt eller det ikke tildeles tilstrekkelige ressurser til oppgaven.

Revisorforeningen viser til at krav til rapportering i ESEF-format, med merking av informasjonen i årsregnskapet og årsberetningen, vil være en del av styrets og ledelsens alminnelige ansvar for foretakets rapportering, og ser ikke behov regler om begrenset kollektivt ansvar for ESEF-kravene.

6.2.5 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til høringsinstansene som mener at adgangen i direktivet til å begrense det kollektive ansvaret medlemmene av administrasjons-, ledelses- og kontrollorganene i et foretak har for å sikre at årsberetningen utarbeides i samsvar med ESEF-formatet, ikke bør benyttes. Som høringsinstansene peker på, er det å påse at foretaket etterlever offentlig regulering, herunder at den finansielle rapporteringen utarbeides i samsvar med lov- og forskriftskrav, en del av styrets alminnelige ansvar. I vurderingen legger departementet også vekt på foretakene som omfattes av plikten til å utarbeide årsberetningen i samsvar med ESEF-formatet, er svært store foretak, og at det ikke vil være uproporsjonalt å kreve at styret i slike foretak påser at rapporteringen utarbeides i samsvar med tekniske krav.

6.3 Tilrettelegging for digitalisering

6.3.1 Forventet EØS-rett

Omnibus I-direktivet 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.

6.3.2 Høringsnotatet

Departementet ga i høringsnotatet følgende vurderinger av behovet for lovendringer for å gjennomføre de nye bestemmelsene i regnskapsdirektivet kapittel 6c om 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.»

6.3.3 Høringsinstansenes syn

Ingen høringsinstanser har hatt merknader til departementets vurdering om at det ikke er behov for lovendringer for å gjennomføre de nye bestemmelsene i regnskapsdirektivet kapittel 6c.

Finans Norge, Næringslivets Hovedorganisasjon, Regnskap Norge og *Revisorforeningen* mener det er behov for en offentlig infrastruktur for mottak og deling av frivillig bærekraftsrapportering i regi av Brønnøysundregistrene. *Trysil kommune* mener staten bør utvikle digitale veiledere om bærekraftsrapportering og vurdere et frivillig digitalt rapporteringsformat som kommuner kan bruke.

6.3.4 Departementets vurdering

Departementet fastholder vurderingen i høringsnotatet om at det ikke er behov for lovendringer for å gjennomføre de nye bestemmelsene i regnskapsdirektivet kapittel 6c. Departementet vil likevel vurdere behovet for nasjonale tiltak som kan bidra til mer effektiv rapportering og tilgang til bærekraftsinformasjon.

7 Tilpasninger i regnskapsloven mv.

7.1 Definisjoner av foretak og konsern etter størrelse mv.

7.1.1 Gjeldende rett

Regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 1 til 7 definerer foretak og konsern etter størrelse. 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. Første til fjerde ledd definerer henholdsvis mikroforetak, små foretak, mellomstore foretak og store foretak. 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).
- Definisjonene av mellomstore foretak og konsern benyttes for å avgrense noterte foretaks adgang til å følge forenklede krav til bærekraftsrapportering, jf. § 2-3 første ledd annet punktum og § 2-4 sjettede ledd.
- Definisjonene av store foretak i fjerde ledd og store konsern i syvende ledd, benyttes for å avgrense plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering, jf. § 2-3 første ledd første punktum.

7.1.2 Høringsnotatet

Departementet viste i høringsnotatet til at med de foreslåtte endringene i virkeområdet for bærekraftsrapportering, vil ikke definisjonene av mikroforetak, mellomstore foretak, mellomstore konsern, store foretak og store konsern lenger avgrense plikter etter regnskapsloven. Departementet viste til at det i utgangspunktet tilsier at de aktuelle bestemmelsene bør oppheves. Departementet viste samtidig til at det senere kan være aktuelt å benytte definisjonene for å avgrense plikter eller forenklinger etter regnskapsloven eller andre lover og forskrifter. Etter en foreløpig vurdering foreslo departementet å beholde de aktuelle bestemmelsene i regnskapsloven.

7.1.3 Høringsinstansenes syn

Deloitte AS, Ernst & Young AS, KPMG AS og Næringslivets Hovedorganisasjon mener at bestemmelsene som definerer foretak og konsern etter størrelse, og som med de foreslåtte endringene i virkeområdet for krav til bærekraftsrapportering ikke lenger vil ha noen funksjon, bør oppheves. *Deloitte* viser til at dersom definisjonene av mellomstore og store foretak fjernes, må andre bestemmelser i regnskapsloven konsekvensjusteres. *Ernst & Young* mener bestemmelser som ikke har praktisk anvendelse bidrar til å gjøre regelverket mindre oversiktlig og kan skape uklarhet om gjeldende rett. *KPMG* mener det er lite hensiktsmessig å beholde foretaks kategorier som ikke har en reell funksjon i regnskapsloven.

7.1.4 Departementets vurdering

De foreslåtte endringene i virkeområdet for bærekraftsrapportering innebærer at det kun er definisjonen av små foretak og konsern som fortsatt vil ha en funksjon i regnskapsloven. Departementet slutter seg til høringsinstansenes vurdering om at bestemmelser som ikke lenger har en funksjon i regnskapsloven, bør oppheves, og viser til at det vil bidra til å gjøre regelverket mer oversiktlig. Departementet legger vekt på at det uansett vil

kreve lovendringer for å knytte nye unntak eller plikter til de relevante definisjonene, og at bestemmelsene ved behov kan tas inn igjen i regnskapsloven i den forbindelse. Departementet foreslår derfor å oppheve bestemmelsene i regnskapsloven § 1-5 som definerer mikroforetak, mellomstore foretak, mellomstore konsern, store foretak og store konsern. Det vises til forslaget til endringer i regnskapsloven § 1-5.

De foreslåtte endringene i regnskapsloven § 1-5 og endringene i virkeområdet for krav til bærekraftsrapportering gjør det nødvendig å konsekvensjustere bestemmelser i regnskapsloven hvor plikter er avgrenset til å gjelde for mellomstore og store foretak. Det vises til forslagene til endringer i regnskapsloven §§ 1-6, 2-1 og 3-2.

Endringene gjør det også nødvendig å justere bestemmelser i aksjeloven, allmennaksjeloven, fagskoleloven, revisorloven og universitets- og høyskoleloven som avgrenser plikter til å gjelde for mellomstore foretak og store foretak, eller som fastsetter at regnskapspliktige som oppfyller vilkårene for å være små foretak likevel skal følge reglene for mellomstore foretak. Det vises til forslagene til endringer i aksjeloven § 7-5 a, allmennaksjeloven § 7-5 a, fagskoleloven § 33, revisorloven § 9-2 og universitets- og høyskoleloven § 6-6 a.

7.2 Anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder

7.2.1 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 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 (EF) nr. 1606/2002). Dette gjelder likevel ikke kravene til oppstillingsplaner av resultatregnskap, balanse og kontantstrømpoppstilling 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.

7.2.2 Høringsnotatet

Finansdepartementet viste i høringsnotatet til at 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.

Departementet viste videre til at 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. Departementet skisserte at en mulig løsning kan 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. For å legge til rette for dette foreslo departementet en endring i regnskapsloven § 3-9 femte ledd slik at Finanstilsynet eventuelt kan fastsette nærmere regler i forskrift.

Departementet viste i høringsnotatet til at bakgrunnen for kravet etter regnskapsloven § 9-2 til å benytte oppstillingsplanene etter regnskapsloven kapittel 6, er hensynet til offentlig kontroll og statistikk. Departementet la i høringsnotatet til grunn at bestemmelsen også skal gjelde for foretak som anvender forenklet IFRS og benytter IFRS 18, og foreslo en endring i regnskapsloven § 9-2 første ledd, slik at virkeområdet utvides til foretak som anvender forenklet IFRS.

7.2.3 Høringsinstansenes syn

Finanstilsynet, Skattedirektoratet, BDO AS, Deloitte AS, Ernst & Young AS, KPMG AS, Norsk Regnskapsstiftelse og PricewaterhouseCoopers AS støtter forslaget om å legge til rette for å åpne for annen oppstillingsplan i forenklet IFRS.

7.2.4 Departementets vurdering

Departementet viser til vurderingene i høringsnotatet og at høringsinstansene har sluttet seg til vurderingene, og foreslår endringer for å legge til rette for at foretak som anvender forskriften om forenklet IFRS, kan benytte oppstillingsplanene i IFRS 18. Det vises til forslagene til endringer i regnskapsloven §§ 3-9 og 9-2.

7.3 Frist for innsending av årsberetning

7.3.1 Gjeldende rett

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.

7.3.2 Høringsnotatet

Departementet vurderte i høringsnotatet at fristen for innsending av årsberetningen burde fremgå direkte av kapittel 2, og ikke også reguleres av en bestemmelse i kapittel 3 om årsregnskapet, og foreslo endringer i regnskapsloven §§ 2-1 og 3-1.

7.3.3 Høringsinstansenes syn

Ingen høringsinstanser har hatt innspill til forslaget.

7.3.4 Departementets vurdering

Departementet viser til vurderingene i høringsnotatet og at ingen høringsinstanser har hatt innvendinger til forslaget. Det vises til forslagene til endringer i regnskapsloven §§ 2-1 og 3-1.

7.4 Språk i årsberetningen

7.4.1 Gjeldende rett

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 § 2-11 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.

Myndighet til å gi dispensasjoner fra kravet til å benytte norsk språk i årsregnskapet og årsberetning er delegert til Skattedirektoratet. Med virkning fra 1. juni 2019 er Skattedirektoratets myndighet til å gjøre unntak ved enkeltvedtak etter regnskapsloven videredelegert til skattekontoret. Delegeringen gjelder ikke for saker av viktighet eller prinsipiell karakter.

7.4.2 Høringsnotatet

Departementet ga i høringsnotatet uttrykk for at kravene til språk i årsberetningen kun bør fremgå av § 2-11, og varslet at departementet tok sikte på å foreslå nødvendige endringer i § 3-4 tredje ledd.

7.4.3 Høringsinstansenes syn

Ernst & Young AS støtter departementets vurdering om at kravene til språk i årsberetningen kun skal fremgå av § 2-11, og å endre § 3-4 tredje ledd til å kun omhandle årsregnskapet.

7.4.4 Departementets vurdering

Departementet foreslår endringer i regnskapsloven § 3-4 i tråd med forslaget i høringsnotatet. Endringen innebærer at kravene til språk i årsberetning kun fremgår av § 2-11.

7.5 Notekrav om bruttopresentasjon

7.5.1 Gjeldende rett

Regnskapsloven kapittel 7 del I inneholder regler om noteopplysninger som ikke er obligatoriske for små foretak. Det følger av regnskapsloven § 7-7 a at det skal opplyses om bruttobeløp for eien- deler og forpliktelser, samt inntekter og kostnader som presenteres netto i resultat- eller balanse- oppstilling.

7.5.2 Høringsnotatet

Departementet viste i høringsnotatet til at regn- skapsloven § 7-7 a ble tatt inn i regnskapsloven ved lov 30. april 2021 nr. 26 om endringer i verdi- papirhandeloven og regnskapsloven mv. (perio- disk rapportering og direktivgjennomføring), og er ment å gjennomføre regnskapsdirektivet artike- kel 6 nr. 2. Departementet viste videre til at det føl- ger av direktivbestemmelsen at notekravet om bruttopresentasjon gjelder for alle foretak som omfattes av regnskapsdirektivet, også små fore- tak. Departementet pekte på at det følger av forar- beidene til lovendringene, se Prop. 66 LS (2020– 2021) punkt 3.5.3.5, at bestemmelsen er ment å gjelde for alle foretak, men at plasseringen i kapite- tel 7 del I innebærer at notekravet om brutto- presentasjon likevel ikke er obligatorisk for små foretak. Departementet foreslo derfor at notekra- vet om bruttopresentasjon som følger av § 7-7 a, flyttes til ny § 7-1 b, og at § 7-7 a oppheves. Depar- tementet foreslo samtidig nødvendige tilpasninger i § 7-1 første ledd.

7.5.3 Høringsinstansenes syn

Ernst & Young AS støtter departementets forslag om at noteopplysningskravet om bruttopresenta- sjon skal gjelde alle foretak, herunder også små foretak, men mener det bør gjøres enkelte juste- ringe i departementets forslag til ordlyd.

7.5.4 Departementets vurdering

Departementet viser til vurderingene i hørings- notatet. Det vises til forslaget til regnskapsloven ny § 7-1 b og endringer i § 7-1.

7.6 Notekrav for små foretak om spesifisering av resultatregnskapet

7.6.1 Gjeldende rett

Regnskapsloven § 6-6 gir regler om sammenlig- ning med forrige årsregnskap. Etter første ledd skal det for hver post i resultatregnskapet, balan- sen og kontantstrømoppstillingen vises tilsva- rende tall fra foregående årsregnskap. Tallene skal om nødvendig omarbeides for å bli sammen- lignbare, med mindre annet følger av god regn- skapsskikk. 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 resultat- regnskapet som er slått sammen etter § 6-3 annet ledd, skal spesifiseres. Det følger av første ledd annet punktum at lønnskostnader skal spesifise- res på lønninger, folketrygdavgift, pensjonskost- nader og andre ytelser. Første ledd tredje punk- tum spesifiserer at § 6-6 annet ledd som gir unntak for små foretak fra plikten til å omarbeide sam- menligningstallene, gjelder. At unntaket gjelder, er også presisert i § 7-38 annet ledd.

7.6.2 Høringsnotatet

Departementet viste i høringsnotatet til at presise- ringen i § 7-38 annet ledd er overflødig, og varslet at departementet tok sikte på å foreslå endringer i bestemmelsen.

7.6.3 Høringsinstansenes syn

Ingen høringsinstanser har hatt merknader til for- slaget i høringsnotatet.

7.6.4 Departementets vurdering

Departementet viser til vurderingene i hørings- notatet, som høringsinstansene ikke har hatt merknader til. Det vises til forslaget til endringer i regnskapsloven § 7-38.

7.7 Verdipapirhandeloven § 5-5

7.7.1 Gjeldende rett

Det følger av verdipapirhandeloven § 5-5 tredje ledd at dersom utstederen skal utarbeide kon-

serregnskap 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.

7.7.2 Høringsnotatet

Departementet viste i høringsnotatet til at departementet tok sikte på å foreslå nødvendige end-

ringer i verdipapirhandelloven § 5-5 tredje ledd for å hensynta endringene i regnskapsloven § 3-2.

7.7.3 Høringsinstansenes syn

Ingen høringsinstanser har hatt merknader til forslaget i høringsnotatet.

7.7.4 Departementets vurdering

Departementet viser til vurderingene og forslaget i høringsnotatet, som høringsinstansene ikke har hatt merknader til. Det vises til forslaget til endringer i verdipapirhandelloven § 5-5.

8 Tilpasninger i annet regelverk

8.1 Gjeldende rett

Det følger av likestillings- og diskrimineringsloven § 26 a om arbeidsgivers redegjøringsplikt 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. Redegjøringsplikten omfatter også private virksomheter som jevnlig 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 c ble ikke konsekvensjustert.

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 diskrimineringsombudsloven § 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 redegjøringsplikten etter likestillings- og diskrimineringsloven §§ 24, 25, 26 og 26 a, samt rapporteringsplikten om likestilling og ikke-diskriminering etter regnskapsloven § 3-3 c. Som nevnt over ble regnskapsloven § 3-3 c opphevet med virkning fra 1. november 2024.

8.2 Høringsnotatet

Departementet viste i høringsnotatet til vurderingene i Prop. 57 L (2023–2024) og ga følgende vurdering av behovet for å tilpasse kravene i likestillings- og diskrimineringsloven til kravene til bærekraftsrapportering i regnskapsloven:

«Etter Finansdepartementets vurdering gjør hensynene som tilsa å ikke gjøre endringer i aktivitets- og redegjøringsplikten (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.»

Departementet uttalte i høringsnotatet følgende om behovet for endringer i likestillings- og diskrimineringsloven for å hensynta at regnskapsloven § 3-3 c er opphevet:

«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 lovplagte 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.»

I høringsnotatet uttalte departementet følgende om forholdet mellom Likestillings- og diskrimineringsombudets ansvar for oppfølging av rapportering om likestilling og ikke-diskriminering etter regnskapsloven, og Finanstilsynets ansvar for kontroll av finansiell rapportering fra noterte foretak:

«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. 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 oppføl-

ging av rapportering etter regnskapsloven videreføres.»

Departementet uttalte følgende om behovet for endringer i diskrimineringsombudsloven for å ta hensyn til at regnskapsloven § 3-3 c er opphevet:

«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 foreslår departementet at det i diskrimineringsombudsloven § 5 annet ledd første punktum, som regulerer ombudets veiledningsplikt, innføres 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.»

8.3 Høringsinstansenes syn

Finanstilsynet støtter generelt forslagene i høringsnotatet om samordning av regelverk.

Likestillings- og diskrimineringsombudet (LDO) støtter departementets forslag om at henvisningen til regnskapsloven § 3-3 c kan tas ut av likestillings- og diskrimineringsloven § 26 c uten å erstattes av en henvisning til regnskapsloven § 2-4.

Når det gjelder departementets forslag om å ta inn en henvisning til regnskapsloven § 2-4 som erstatning for henvisningen til § 3-3 c i diskrimineringsombudsloven §§ 1 tredje ledd og 5 fjerde ledd, uttaler LDO at de er positive til å påta seg oppgaven med å følge opp regnskapsloven § 2-4. LDO viser imidlertid til at det vil innebære en vesentlig utvidelse av ombudets mandat, med henvisning til at regnskapsloven § 2-4 skiller seg betydelig fra den opphevede regnskapsloven § 3-3 c, og uttaler:

«[...] til tross forenklingene som er varslet, vil rapporteringen etter ESRS standardene fortsatt være omfattende i innhold. Det vil særlig være ESRS S1 standarden (Own Workforce) som har relevante krav som kan omhandle likestilling og diskriminering. Utkastet som nå foreligger fra EFRAG har 16 krav i ESRS S1 (Disclosure Requirement 1-16). De ulike kravene konkretiseres og utdypes i ulike Application Requirements (AR) med samme status som kravene. Det er 41 AR i det nåværende utkastet til ESRS S1. Dette er en lang rekke krav som ombudet må ha inngående kjennskap til for å kunne veilede pliktsubjektene. Ombudet har tidligere sett på sammenfall mellom kravene i ESRS S1 og kravene etter redegjørelsesplikten i likestillings- og diskrimineringslovens § 26 a. Det kreves likevel mer inngående kjennskap og kompetanse for å følge opp plikten.»

LDO vurderer at oppfølging av bestemmelsen vil innebære at ombudet må tilegne seg ny kompetanse og utvikle nye arbeidsmetoder. Videre gir ombudet uttrykk for at det vil være behov for å sikre ombudet tilstrekkelig ressurser, slik at opp-

gaven ikke går utover de øvrige lovpålagte oppgavene til ombudet. Ombudet uttrykker videre at det er behov for å utrede hva plikten vil innebære for ombudet og at det gis mer informasjon om hvordan departementet ser for seg at ombudet skal jobbe med å følge opp regnskapsloven § 2-4.

LDO støtter ikke forslaget i høringsnotatet om å ta inn en henvisning til regnskapsloven § 2-4 i diskrimineringsombudsloven § 5 annet ledd. I tillegg til at ombudet har en generell veiledningsplikt etter forvaltningsloven § 11, peker ombudet på at «følge opp»-plikten i diskrimineringsombudsloven § 5 fjerde ledd allerede innebærer en veiledningsplikt overfor de pliktsubjektene som ombudet følger opp. Videre uttaler ombudet at denne plikten:

«innebærer at det er opp til ombudet selv å gjøre strategiske vurderinger av hvilke virksomheter og bransjer som skal følges opp. Veiledningen som gis som ledd i ombudets oppfølging etter diskrol. § 5 fjerde ledd, vil altså være mer målrettet og innebære en effektiv ressursbruk.»

8.4 Departementets vurdering

Departementet opprettholder forslaget om å fjerne henvisningen til regnskapsloven § 3-3 c i likestillings- og diskrimineringsloven § 26 c og at henvisningen ikke erstattes av en henvisning til regnskapsloven § 2-4. Dette vil ikke innebære en realitetsendring ettersom styrets plikt til å påse at rapporteringsplikten etter § 2-4 er oppfylt allerede følger av regnskapsloven § 3-5 om signering av årsregnskapet.

Departementet ser på bakgrunn av høringsinnspillet fra Likestillings- og diskrimineringsombudet at det er behov for nærmere vurderinger av hva det vil innebære for ombudet å få en «følge opp»- og veiledningsplikt for regnskapsloven § 2-4. Departementet foreslår å fjerne henvisningen til regnskapsloven § 3-3 c i diskrimineringsombudsloven §§ 1 og 5, men følger ikke opp forslaget om å erstatte henvisningene med henvisninger til regnskapsloven § 2-4 nå.

9 Økonomiske og administrative konsekvenser

9.1 Konsekvenser for foretak med rapporteringsplikt

De foreslåtte endringene i virkeområdet for regnskapslovens regler om bærekraftsrapportering innebærer at langt færre foretak vil få rapporteringsplikt. Departementet anslår 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 «bølge 1-foretak» ikke omfattes av det nye virkeområdet. Departementet tar sikte på å fastsette overgangsregler for å unnta disse foretakene fra rapporteringsplikt for regnskapsåret 2026.

Finansdepartementet viste i høringsnotatet 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. 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 ca. 7,6 mrd. norske kroner, i gjennomsnitt om lag 3,5 mill. norske kroner per foretak. 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.

Departementet bemerker at kostnadsanslagene i Danmark er utarbeidet med utgangspunkt i gjeldende europeiske rapporteringsstan-

darder. De kommende forenklingene i standardene vil forventelig bidra til lavere rapporteringskostnader for foretakene som fortsatt har rapporteringsplikt, og dermed også til lavere besparelser for foretakene som ikke får rapporteringsplikt. En nytte-kostnads-analyse utarbeidet av European Financial Reporting Advisory Group (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. 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 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. Departementet legger til grunn at mange av foretakene som likevel ikke får rapporteringsplikt har hatt kostnader knyttet til forberedelse til det nye regelverket, slik at de unngåtte engangskostnadene vil variere mellom foretakene.

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 kan anse at rapporteringen bidrar til bedre styring og risikohåndtering, gjennom økt informasjon om natur- og klimarisiko og kunnskap om verdikjedene. Andre foretak kan se på bærekraftsrapportering som et verktøy for å sikre tilgang til finansering og kunder gjennom økt informasjon om natur- og klimarisiko og kunnskap om verdikjedene. Finansdepartementet pekte i Prop. 57 L (2023–2024) på at kostnadene knyttet til etterlevelsen av de nye rapporteringsforpliktelsene til en viss grad kunne opp-

veies 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. Deres 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.

9.2 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 for å oppfylle egne rapporteringsforpliktelser, forventes å innebære forenklinger for foretak uten rapporteringsplikt, ved at forespørslene blir mindre omfattende. Som nevnt under punkt 9.1, forventes også forenklingene i rapporteringsstandardene for rapporteringspliktige foretak å bidra til forenklinger og besparelser for små foretak.

9.3 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 brukerne. I fortalen til Omnibus I-direktivet 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 miljøforhold. Endringene i virkeområdet kan derfor bidra til at tilgangen til bærekraftsinformasjon fra foretak med vesentlig påvirkning på enkelte bærekraftsforhold svekkes.

Som nevnt under punkt 9.1, kan bærekraftsrapportering gi gevinster for rapporterende foretak. Departementet legger derfor 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 frivillig 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.

9.4 Konsekvenser for revisorer

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.

9.5 Konsekvenser for offentlig sektor

Endringer i virkeområdet for reglene om bærekraftsrapportering i regnskapsloven innebærer at færre offentlig eide foretak som er store foretak etter regnskapsloven § 1-5 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.

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 noe når virkeområdet for pliktig bærekraftsrapportering snevres inn.

10 Merknader til de enkelte bestemmelsene

10.1 Regnskapsloven

Til § 1-5

Bestemmelsen endres for å ta hensyn til at definisjonene av mikroforetak, mellomstore foretak, store foretak, mellomstore konsern og store konsern ikke vil ha noen funksjon i regnskapsloven når virkeområdet for plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering endres. Nåværende første, tredje, fjerde, sjette, og syvende ledd oppheves.

Første ledd viderefører nåværende annet ledd.

Annet ledd viderefører nåværende femte ledd.

Tredje ledd avgrenser virkeområdet for reglene om bærekraftsrapportering i §§ 2-3 til 2-7. Reglene skal bare gjelde for foretak som overskrider begge tersklene. Inntektene fra den regnskapspliktiges hovedaktiviteter skal anses som salgsinntekt ved vurderingen om terskelverdien for salgsinntekter er overskredet, jf. femte ledd.

Fjerde ledd avgrenser virkeområdet for reglene om konsolidert bærekraftsrapportering i §§ 2-5.

Femte ledd viderefører nåværende åttende ledd.

Sjette ledd videreførende nåværende niende ledd.

Syvende ledd viderefører nåværende tiende ledd.

Åttende ledd viderefører nåværende tolvte ledd.

Niende ledd viderefører nåværende trettende ledd.

Det vises til omtalen i punkt 3.1.1.5 og 7.1.4

Til § 1-6

Endringen i *første ledd* er en tilpasning til at loven for øvrig benytter inndeling i nummer og innebærer ingen realitetsendring.

Tredje ledd oppheves som følge av at det ikke lenger er særskilte regler for store foretak eller store konsern i regnskapsloven, se også merknad til § 1-5.

Fjerde ledd oppheves som følge av at virkeområdet for krav til bærekraftsrapportering ikke lenger omfatter små og mellomstore foretak eller avhenger av om et foretak er notert eller ikke.

Endringene er nærmere omtalt i punkt 7.1.4.

Til § 1-12

Bestemmelsen er ny og definerer finansielle holdingselskaper i tråd med regnskapsdirektivet artikkel 2 punkt 15. Finansielle holdingselskaper har ingen egen virksomhet, men er opprettet for å investere i andre foretak med formål om å oppnå avkastning. Finansielle holdingselskaper kan ikke ta direkte eller indirekte del i forvaltningen eller ledelsen av foretakene de har eierandeler i. Forholdet om det finansielle holdingselskapets rettigheter som aksjeeiere, innebærer at det finansielle holdingselskapet likevel kan påvirke utnevnelsen av medlemmene i datterselskapenes ledelse, administrasjon og tilsynsorganer gjennom å utøve sin stemmerett ved datterselskapenes generalforsamlinger.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 3.1.4.5.

Til § 2-1

Første ledd endres for å ta hensyn til at definisjonene av mellomstore og store foretak oppheves. Endringen innebærer ikke realitetsendringer.

Tredje ledd endres slik at plikten til å fastsette årsberetningen senest seks måneder etter regnskapsårets slutt følger direkte av bestemmelsen. Endringen innebærer ikke realitetsendringer.

Det vises til omtalen i punkt 7.3.

Til § 2-2

Syvende ledd endres som følge av endringene i virkeområdet for krav til bærekraftsrapportering, jf. endringen i regnskapsdirektivet artikkel 19 nr. 1 fjerde ledd.

Det vises til omtalen i punkt 3.1.5.

Til § 2-3

Første ledd endres som følge av endringene i virkeområdet for krav til bærekraftsrapportering. Plikten gjaldt tidligere store foretak, men skal nå gjelde for foretak med salgsinntekter over 5 mrd. kroner og over 1 000 ansatte (årsverk), jf. § 1-5

nytt tredje ledd. Endringen gjennomfører endringer i regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 1.

Videre endres bestemmelsen for å ta hensyn til at regler om verdikjedeinformasjon i bærekraftsrapporteringen som tidligere fulgte av § 2-4 tredje ledd fremgår av ny § 2-4 a.

Annet ledd første punktum endres som følge av endringene i virkeområdet for krav til konsolidert bærekraftsrapportering. Plikten gjaldt tidligere morselskap i store konsern, men skal nå gjelde for morselskap i konsern med salgsinntekter over 5 mrd. kroner og over 1 000 ansatte (årsverk), jf. § 1-5 nytt fjerde ledd. Endringen gjennomfører endringer i regnskapsdirektivet artikkel 29a nr. 1. Videre endres bestemmelsen for å ta hensyn til at regler om verdikjedeinformasjon i bærekraftsrapporteringen som tidligere fulgte av § 2-4 tredje ledd fremgår av ny § 2-4 a.

Annet ledd nytt annet punktum gir unntak fra rapporteringsplikten for morselskap i konsern som er finansielle holdingselskap, jf. merknad til § 1-12, forutsatt at datterselskapene har forretningsmodeller og virksomhet som er uavhengige av hverandre. Vilåret om uavhengighet forutsetter at et datterselskaps virksomhet ikke muliggjør eller direkte støtter virksomheten til et annet, men er likevel ikke er til hinder for at datterselskapene kan operere i samme sektor, så lenge deres virksomhet faktisk er uavhengig av hverandre.

Tredje og fjerde ledd endres for å ta hensyn til at regler om verdikjedeinformasjon i bærekraftsrapporteringen som tidligere fulgte av § 2-4 tredje ledd fremgår av ny § 2-4 a.

Åttende ledd oppheves slik at unntakene i fjerde og femte ledd gjøres gjeldende for alle datterforetak.

Endringene er omtalt i punkt 3.1.1, 3.1.3 og 3.1.4

Til § 2-4

Tredje ledd endres som følge av at regler om verdikjedeinformasjon i bærekraftsrapporteringen som tidligere fulgte av nr. 1 fremgår av ny § 2-4 a.

Fjerde ledd gir nye og mer omfattende regler om hvilken informasjon foretak kan utelate fra bærekraftsrapporteringen enn det som følger av nåværende fjerde ledd. Endringene gjennomfører endringene i regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 3 fjerde ledd.

Det følger av *nr. 1* at informasjon kan utelates dersom offentliggjøring vil være sterkt skadelig for foretakets kommersielle posisjon. *Punkt a* forutsetter at informasjonen kun kan utelates om bærekraftsrapporteringen likevel gir brukerne en

rimelig og balansert forståelse av foretakets utvikling, resultat og stilling, eller av vesentlige risikoer for foretaket og dets vesentlige innvirkning på bærekraftsforhold. Videre må foretaket etter *punkt b* ha fastslått at informasjonen ikke kan offentligjøres på en måte som oppfyller formålet med opplysningskravet. Foretaket må etter *punkt c* i bærekraftsrapporteringen i årsberetningen opplyse om at unntaksbestemmelsen har blitt benyttet. Dersom et foretak benytter unntaket, følger det av *punkt d* at foretaket må gjøre en ny vurdering hvert regnskapsår om vilkårene i punkt i og ii fortsatt er oppfylt slik at informasjonen fortsatt kan utelates. Vilkårene i punkt a–d er kumulative.

Det følger av *nr. 2* at informasjon som tilsvarer immaterielle verdier, immaterielle rettigheter, fagkunnskap, teknologisk informasjon eller resultater av innovasjon og som kvalifiserer som en forretningshemmelighet etter forretningshemmelighetsdirektivet kan utelates på visse vilkår. Det følger av *punkt a* at foretaket i bærekraftsrapporteringen i årsberetningen må opplyse om at unntaksbestemmelsen har blitt benyttet. Dersom et foretak benytter unntaket, følger det av *punkt b* at foretaket må gjøre en ny vurdering hvert regnskapsår om informasjonen fortsatt kan utelates. Vilkårene i punkt a og b er kumulative.

Det følger av *nr. 3* at graderte opplysninger som definert i forordning om opprettelse av et instrument for å styrke den europeiske forsvarsindustrien gjennom felles anskaffelser (EDIPA) kan utelates. Det følger av *punkt a* at foretaket i bærekraftsrapporteringen i årsberetningen må opplyse om at unntaksbestemmelsen har blitt benyttet. Dersom et foretak benytter unntaket, følger det av *punkt b* at foretaket må gjøre en ny vurdering hvert regnskapsår om informasjonen fortsatt kan utelates. Vilkårene i punkt a og b er kumulative.

Etter *Nr. 4* kan 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, utelates på visse vilkår. Det følger av *punkt a* at foretaket i bærekraftsrapporteringen i årsberetningen må opplyse om at unntaksbestemmelsen har blitt benyttet. Dersom et foretak benytter unntaket, følger det av *punkt b* at foretaket må gjøre en ny vurdering hvert regnskapsår om informasjonen fortsatt kan utelates. Vilkårene i punkt a og b er kumulative.

Nåværende tiende ledd som blir nytt *syvende ledd* endres for å ta hensyn til at nåværende sjettede til åttende ledd oppheves og at regler om verdikje-

deinformasjon i bærekraftsrapporteringen som tidligere fulgte av § 2-4 tredje ledd fremgår av ny § 2-4 a.

Endringene er omtalt i punkt 4.1.2.3 og 4.1.3.

Til § 2-4 a

Bestemmelsen er ny og gjennomfører regnskapsdirektivet endret artikkel 19a nr. 3

Første ledd viderefører nåværende § 2-4 tredje ledd nr. 1.

Annet ledd definerer «rapporterende foretak» som foretak som har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering. Foretak som har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter § 2-3 første eller annet ledd er foretak som oppfyller vilkårene i § 1-5 henholdsvis tredje og fjerde ledd om å ha salgsinntekter over 5 mrd. kroner og flere enn 1 000 ansatte (årsverk) på selskaps- eller konsernivå.

Tredje ledd definerer skjermede foretak. Et skjermet foretak er et foretak som på balanse dagen i gjennomsnitt ikke har hatt over 1 000 ansatte (årsverk) i regnskapsåret og er i verdikjeden til et rapporteringspliktig foretak. Ved beregningen av antall ansatte skal årsverk benyttes. Terskelen for antall ansatte i skjermede foretak gjelder på selskapsnivå, og det er ikke relevant om foretaket inngår i et konsern med flere enn 1 000 ansatte (årsverk). Et foretak med færre enn 1 000 ansatte (årsverk) som inngår i konsern vil derimot ikke være skjermet overfor et rapporteringspliktig morselskap.

Det følger av *fjerde ledd første punktum* at et rapporterende foretak kan basere seg på en selverklæring fra foretak i dets verdikjede om at det er et skjermet foretak. Selverklæringen skal være skriftlig. Det følger av *annet punktum* at det rapporterende foretaket ikke må verifisere at selverklæringen fra foretaket i verdikjeden om at det er skjermet foretak medfører riktighet. Det rapporterende foretaket kan likevel ikke basere seg på selverklæringen om foretaket vet eller med rimelighet må forventes å vite at foretaket i verdikjeden ikke oppfyller vilkåret i tredje ledd om ikke å ha hatt over 1 000 ansatte (årsverk) i regnskapsåret.

Det følger av *femte ledd første punktum* at det skjermede foretaket ikke er forpliktet til å gi informasjon til det rapporterende foretaket som ikke følger av den delegerte forordningen om standarder for frivillig bærekraftsrapportering som EU-kommisjonen skal fastsette med hjemmel i regnskapsdirektivet artikkel 29ca. Det følger av *annet punktum* at når rapporterende foretak inngår avtaler eller etablerer andre ordninger med det skjer-

mede foretaket, skal det ikke kreve at skjermede foretak gir informasjon ut over det som følger av den delegerte forordningen om standarder for frivillig bærekraftsrapportering. Dersom det inngås avtaler i strid med annet punktum, følger det av *tredje punktum* at bestemmelser som er i strid med annet punktum ikke skal være bindende for det skjermede foretaket. Avtalen for øvrig påvirkes imidlertid ikke. Begrensningene som bestemmelsen gir gjelder bare for informasjonsforespørsler, avtaler og ordninger knyttet til det rapporterende foretakets bærekraftsrapportering og har ingen betydning for andre informasjonsforespørsler. Bestemmelsen innebærer ingen plikt for det skjermede foretaket til å gi bærekraftsinformasjon.

Sette ledd stiller krav om at rapporterende foretak, når det direkte eller indirekte ber om informasjon fra skjermede foretak med formål om å utarbeide bærekraftsrapportering, skal informere om hvilke deler av informasjonsforespørselen som gjelder informasjon som er mer omfattende enn det som følger av standardene for frivillig bærekraftsrapportering og om at det skjermede foretaket har rett til å nekte å gi informasjonen, jf. femte ledd.

Det følger av *syvende ledd* at rapporterende foretak som i bærekraftsrapporteringen rapporterer om verdikjeden uten informasjon som er mer omfattende enn den delegerte forordningen om standarder for frivillig bærekraftsrapportering, skal anses å ha oppfylt kravet i første ledd om å opplyse om verdikjeden.

Attende ledd gir departementet hjemmel til å fastsette regler i forskrift om selverklæringen fra skjermede foretak, jf. fjerde ledd. Forskriftshjemmelen vil kunne benyttes til å gi nærmere regler om selverklæringen og rapporterende foretaks plikter dersom informasjonen i den er åpenbart feil.

Det vises til omtalen i punkt 4.1.5.

Til § 2-5

Første ledd endres for å ta hensyn til at regler om verdikjedeinformasjon i bærekraftsrapporteringen som tidligere fulgte av § 2-4 tredje ledd fremgår av ny § 2-4 a.

Nytt *fjerde ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 29a nytt nr. 4a. Bestemmelsen åpner for at morselskap kan unnlate å inkludere informasjon i bærekraftsrapporteringen i årsberetningen om datterselskap som har kommet inn i (*første punktum nr. 1*), eller gått ut av (*første punktum nr. 2*), konsernet i løpet av regnskapsåret. Det

følger av *annet punktum* at morselskapet uansett må inkludere informasjon i bærekraftsrapporteringen i årsberetningen om vesentlige hendelser som har påvirket datterselskap som har kommet inn i, eller gått ut av, konsernet i løpet av regnskapsåret, og som har betydning for bærekraftsrisiko konsernet eksponert for, konsernets påvirkning på bærekraftsforhold og bærekraftsrelaterte muligheter.

Sjette ledd endres for å hensynta at nåværende fjerde ledd blir nytt femte ledd.

Endringene er nærmere omtalt i punkt 4.2.5.

Til § 2-6

Punkt 2 endres for å hensynta at EU-kommisjonens hjemmel til å fastsette standarder for bærekraftsrapportering for små- og mellomstore foretak oppheves, og at EU-kommisjonen har fått hjemmel til å fastsette standarder for frivillig bærekraftsrapportering.

Endringen er nærmere omtalt i punkt 4.3.

Til § 2-8

I *første ledd* endres vilkåret for rapporteringsplikt knyttet til datterselskapets størrelse fra å være om foretaket oppfyller vilkårene for å være et stort eller notert foretak, til at datterselskapet hadde salgsinntekter tilsvarende 200 mill. euro i det foregående regnskapsåret. Terskelen for rapporteringsplikt knyttet til salgsinntektene til konsernet som datterselskapet inngår i økes fra 150 mill. euro til 450 mill. euro.

Nytt *siste punktum* gir unntak fra rapporteringsplikten for det norske datterselselskapet, dersom morselskapet er et finansielt holdingselskap, jf. regnskapsdirektivet artikkel 2 nr. 15, og datterselskapene har forretningsmodeller og virksomhet som er uavhengige av hverandre. Det vises til merknaden til § 2-3.

I *annet ledd* økes terskelen i *første punktum* for en norsk filials rapporteringsplikt fra salgsinntekter tilsvarende 40 mill. euro, til 200 mill. euro eller mer i det foregående regnskapsåret. Vilket i *andre punktum nr. 4* knyttet til konsernets salgsinntekter i EØS-området i hvert av de to foregående regnskapsårene økes fra 150 mill. euro til 450 mill. euro. *Siste punktum* endres slik at det gis unntak fra rapporteringsplikten for den norske filialen, dersom foretaket som filialen er en del av er et finansielt holdingselskap, jf. regnskapsdirektivet artikkel 2 nr. 15, og datterselskapene har for-

retningsmodeller og virksomhet som er uavhengige av hverandre.

Endringene er omtalt i punkt 3.1.6.

Til § 3-1

Annet ledd endres slik at bestemmelsen bare gjelder frist for fastsetting av årsregnskapet, se merknad til § 2-1 tredje ledd.

Endringen er omtalt i punkt 7.3.

Til § 3-2

Første ledd endres som følge av at bestemmelsene i § 1-5 som definerer mellomstore foretak og store foretak oppheves. Endringen innebærer ikke realitetsendringer.

Annet ledd endres som følge av at bestemmelsene i § 1-5 som definerer mellomstore og store konsern oppheves. Endringen innebærer ikke realitetsendringer.

I *fjerde ledd* erstattes «datterforetak» med «datterselskaper» for å sikre konsistent begrepsbruk i regnskapsloven.

Endringen er omtalt i punkt 7.1.4.

Til § 3-4

Tredje ledd endres slik at bestemmelsen bare gjelder språkkrav til årsregnskapet og ikke også krav til årsberetningen. Endringen er omtalt i punkt 7.4.2 og 7.4.4.

Til § 3-9

Endringen i *femte ledd* åpner for at det kan fastsettes forskriftsregler som gir foretak som utarbeider årsregnskap etter forskrift om forenklet IFRS unntak fra regnskapsloven kapittel 6. Endringen er omtalt i punkt 7.2.2 og 7.2.4.

Til § 7-1

Endringen i *første ledd* er en tilpasning til at notekravet om bruttopresentasjon som følger av § 7-7 a, flyttes til ny § 7-1 b, og at § 7-7 a oppheves. Endringen er omtalt i punkt 7.5.

Til § 7-1 b

Bestemmelsen viderefører ordlyden i nåværende § 7-7, som oppheves. Endringen innebærer at bestemmelsen gjøres gjeldende for alle regnskapspliktige. Endringen er omtalt i punkt 7.5.

Til 7-38

Bestemmelsen endres ved at andre ledd oppheves. Endringen innebærer ikke realitetsendringer. Endringen er omtalt i punkt 7.6.

Til 9-2

Nytt *annet punktum* fastsetter at kravet i første punktum om å 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 også gjelder for foretak som anvender forenklet IFRS, for det tilfelle at det er fastsatt forskrift som gir foretak som utarbeider årsregnskap etter forskrift om forenklet IFRS unntak fra regnskapsloven kapittel 6, jf. merknad til § 3-9. Endringen er omtalt i punkt 7.2.2 og 7.2.4.

10.2 Aksjeloven

Til § 7-5 a

Første ledd første punktum endres for å ta hensyn til at definisjonene av mellomstore og store foretak i regnskapsloven oppheves. Endringen innebærer ikke realitetsendringer.

Endringen er omtalt i punkt 7.1.4.

10.3 Allmennaksjeloven

Til § 7-5 a

Første ledd første punktum endres for å ta hensyn til at definisjonene av mellomstore og store foretak i regnskapsloven oppheves. Endringen innebærer ikke realitetsendringer.

Endringen er omtalt i punkt 7.1.4.

10.4 Verdipapirhandeloven

Til § 5-5

Tredje ledd endres for å ta hensyn til at regnskapsloven § 3-2 tredje ledd ble endret med virkning fra 1. august 2025. Endringen er nærmere omtalt i punkt 7.7.

10.5 Diskrimineringsombudsloven

Til § 1

Tredje ledd oppheves for å ta hensyn til at regnskapsloven § 3-3 c ble opphevet med virkning fra

1. november 2024. Endringen innebærer ingen realitetsendring.

Endringen er omtalt i punkt 8.4.

Til § 5

Fjerde ledd endres for å ta hensyn til at regnskapsloven § 3-3 c ble opphevet med virkning fra 1. november 2024. Endringen innebærer ingen realitetsendring.

Endringen er omtalt i punkt 8.4.

10.6 Likestillings- og diskrimineringsloven

Til § 26 b

Annet ledd endres slik at henvisningen til likestillings- og diskrimineringsloven fjernes og at det kun vises til § 26. Endringen skyldes at henvisning til loven selv er overflødig.

Til § 26 c

Første ledd endres for å ta hensyn til at regnskapsloven § 3-3 c ble opphevet med virkning fra 1. november 2024. Styret vil fortsatt ha plikt til å påse at rapporteringsplikten om likestilling og ikke-diskriminering som følger av regnskapslovens bestemmelser om bærekraftsrapportering er oppfylt, jf. § 3-5 om signering av årsregnskapet. Bestemmelsen endres videre slik at henvisningen til likestillings- og diskrimineringsloven fjernes og at det kun vises til §§ 26 og 26a. Endringen skyldes at henvisningen til loven selv er overflødig.

Endringene er omtalt i punkt 8.4.

10.7 Fagskoleloven

Til § 33

Første ledd annet punktum endres for å ta hensyn til at definisjonen av mellomstore foretak i regnskapsloven oppheves. Endringen innebærer ikke realitetsendringer.

Endringen er omtalt i punkt 7.1.4.

10.8 Revisorloven

Til § 9-2

Første ledd første punktum endres for å ta hensyn til at definisjonene av mellomstore og store foretak i regnskapsloven oppheves. Endringen innebærer ikke realitetsendringer.

Endringen er omtalt i punkt 7.1.4.

Til § 9-7 a

Tredje ledd bokstav c endres slik at attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen skal gi uttrykk for en mening på grunnlag av et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet. Endringen reflekterer endringer i revisjonsdirektivet artikkel 26a som fjerner muligheten for å gå fra krav om attestasjon med moderat sikkerhet til betryggende sikkerhet.

Nytt fjerde ledd fastsetter at revisors attestasjonsuttalelse skal ta hensyn til retten for foretak i verdikjeden til den reviderte med færre enn 1 000 ansatte (årsverk) 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. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 2a.

Endringene er omtalt i punkt 5.3.

Til § 12-6

Syvende ledd endres slik at departementets forskriftshjemmel utvides til å gi unntak fra første til

sjette ledd, jf. revisjonsdirektivet artikkel 45 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.

Endringen er omtalt i punkt 5.4.

10.9 Universitets- og høyskoleloven

Til § 6-6

Første ledd første punktum endres for å ta hensyn til at definisjonen av mellomstore foretak i regnskapsloven oppheves. Endringen innebærer ikke realitetsendringer.

Endringen er omtalt i punkt 7.1.4.

Finansdepartementet

tilrår:

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om endringer i regnskapsloven mv. (forenkling).

Vi HARALD, Norges Konge,

stadfester:

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til lov om endringer i regnskapsloven mv. (forenkling) i samsvar med et vedlagt forslag.

Forslag

til lov om endringer i regnskapsloven mv. (forenkling)

I

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

§ 1-5 skal lyde:

§ 1-5 *Kategorier av foretak og konsern*

(1) Som små foretak regnes regnskapspliktige som på balansedagen overskrider én eller ingen av følgende tre terskler

1. balansesum: 84 millioner kroner
2. salgsinntekter: 168 millioner kroner
3. gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50 årsverk

(2) Som små konsern regnes konsern som på balansedagen oppfyller vilkårene for små foretak i annet ledd, beregnet etter reglene i åttende ledd. Med mindre noe annet er fastsatt, skal små konsern følge reglene for små foretak.

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

1. salgsinntekter: 5 000 millioner kroner
2. gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 1 000 årsverk

(4) *Bestemmelsene i §§ 2-3 til 2-8 gjelder for morselskap i konsern som på balansedagen oppfyller vilkårene i tredje ledd, beregnet etter reglene i åttende ledd.*

(5) Når en regnskapspliktig eller et konsern på balansedagen overskrider eller ikke lenger overskrider grensene for to av *tersklene* for balansesum, salgsinntekter og gjennomsnittlig antall ansatte i første og tredje ledd, skal dette forholdet få virkning for hvilken størrelseskategori den regnskapspliktige eller konsernet tilhører først for det andre av to regnskapsår etter hverandre hvor forholdet har inntruffet.

(6) Inntektene fra den regnskapspliktiges hovedaktiviteter skal anses som salgsinntekt ved vurdering av om terskelverdiene i første og tredje ledd er overskredet.

(7) Balansesummen er summen av alle eieningspostene, jf. § 6-2 A og B.

(8) I konsern skal balansesum, salgsinntekter og gjennomsnittlig antall ansatte beregnes enten

for konsernet sett som en enhet (konsolidert grunnlag) eller samlet for konsernet uten noen form for eliminering av konserninterne transaksjoner og mellomværende. Hvis beregningen gjøres samlet for konsernet uten eliminerings, økes grensene for balansesum og salgsinntekter med 20 prosent.

(9) Departementet kan i forskrift gi regler om beregningen av balansesum og salgsinntekter for enkelte regnskapspliktige og om regnskapsføringen ved overgang fra en foretakskategori til en annen.

§ 1-6 første ledd skal lyde:

(1) Som foretak av allmenn interesse regnes

1. noterte foretak
2. banker
3. kredittforetak
4. forsikringsforetak

Tredje og fjerde ledd oppheves.

Ny § 1-12 skal lyde:

§ 1-12 *Finansielle holdingselskaper*

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 i forvaltningen eller ledelsen av disse foretakene, med unntak for rettighetene som aksjeeier.

§ 2-1 første ledd skal lyde:

(1) Regnskapspliktige som *ikke er små* foretak, skal for hvert regnskapsår utarbeide årsberetning i samsvar med bestemmelsene i denne loven.

§ 2-1 tredje ledd skal lyde:

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

§ 2-2 syvende ledd første punktum skal lyde:

(7) Regnskapspliktige som nevnt i § 1-5 *tredje ledd* skal opplyse om sentrale immaterielle ressurser.

§ 2-3 første til fjerde ledd skal lyde:

(1) Foretak som oppfyller vilkårene i § 1-5 tredje ledd skal innta bærekraftsrapportering for foretaket i årsberetningen i samsvar med §§ 2-4 og 2-4 a.

(2) Morselskap som oppfyller vilkårene i § 1-5 fjerde ledd, skal innta konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet i årsberetningen i samsvar med §§ 2-4 a og 2-5. Dette gjelder likevel ikke for morselskap i konsern som er et finansielt holdingselskap etter § 1-12 der selskapets datterselskaper har forretningsmodeller og virksomhet som er uavhengige av hverandre. Departementet kan i forskrift gi utfyllende bestemmelser om rekkevidden av unntaket i bestemmelsen her.

(3) Et morselskap som utarbeider konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet i samsvar med §§ 2-4 a 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, §2-4 a 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 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 følgende vilkår er oppfylt:
 - a. 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.
 - b. Foretaket har fastslått at det ikke er mulig å offentliggjøre informasjonen på en måte som gjør det mulig å oppfylle formålet med opplys-

ningskravet uten at det gjør betydelig skade på foretakets kommersielle posisjon.

- c. Foretaket opplyser om at det har benyttet dette unntaket.
 - d. Foretaket har gjort en ny vurdering av om informasjonen fortsatt kan utelates, dersom opplysningene var utelatt i årsberetningen for det foregående regnskapsåret.
2. 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 følgende vilkår er oppfylt:
 - a. Foretaket opplyser at det har benyttet dette unntaket.
 - b. Foretaket har gjort en ny vurdering av om informasjonen fortsatt kan utelates, dersom opplysningene var utelatt i årsberetningen for det foregående regnskapsåret.
 3. Graderte opplysninger som definert i forordning (EU) 2023/2418 artikkel 2 første ledd punkt 7, forutsatt at følgende vilkår er oppfylt:
 - a. Foretaket opplyser at det har benyttet dette unntaket.
 - b. Foretaket har gjort en ny vurdering av om informasjonen fortsatt kan utelates, dersom opplysningene var utelatt i årsberetningen for det foregående regnskapsåret.
 4. Annen informasjon som etter lov eller forskrift skal beskyttes mot uautorisert tilgang eller offentliggjøring, eller som skal beskyttes for å ivareta personvernet eller sikkerheten til en fysisk person eller sikkerheten til en juridisk person, forutsatt at følgende vilkår er oppfylt:
 - a. Foretaket opplyser at det har benyttet dette unntaket.
 - b. Foretaket har gjort en ny vurdering av om informasjonen fortsatt kan utelates, dersom opplysningene var utelatt i årsberetningen for det foregående regnskapsåret.

Nåværende sjetten til åttende ledd oppheves.

Nåværende niende til tolvte ledd blir sjetten til niende ledd, og syvende ledd skal lyde:

(7) Regnskapspliktige som utarbeider bærekraftsrapportering i samsvar med første til sjetten ledd og § 2-4 a, skal anses å ha oppfylt opplysningskravene i § 2-2 tredje ledd om å innta finansielle og ikke-finansielle sentrale resultatindikatorer i årsberetningen, § 2-2 tiende ledd om arbeidsmiljøet og § 2-2 ellevte ledd om påvirkning på miljøforhold.

Ny § 2-4 a skal lyde:

§ 2-4 a 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 tredje 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

1. på balansedagen i gjennomsnitt ikke har hatt over 1 000 årsverk i foregående regnskapsår, og
2. er i verdikjeden til et rapporterende foretak.

(4) Et rapporterende foretak kan basere seg på en skriftlig selverklæring fra foretak i dets verdikjeder om at foretaket er et skjermet foretak. Rapporterende foretak må ikke verifisere om foretak i verdikjeden er skjermede foretak.

(5) Skjermede foretak har ikke plikt til å gi informasjon utover det som følger av regler i forskrift om standarder for frivillig bærekraftsrapportering fastsatt med hjemmel i § 2-6 nr. 2. Når det inngås avtaler og etableres andre ordninger med formål å oppfylle krav til bærekraftsrapportering etter første ledd og § 2-4, skal rapporterende foretak ikke kreve at skjermede foretak gir informasjon utover det som omfattes av regler som nevnt i første punktum. Avtalevilkår som er i strid med annet punktum, er ikke bindende for det skjermede foretaket, uten at dette skal påvirke hvorvidt avtalens øvrige bestemmelser er bindende.

(6) Når et rapporterende foretak, direkte eller indirekte, ber om informasjon fra skjermede foretak med formål om å utarbeide bærekraftsrapportering etter første ledd og § 2-4, 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.

(8) Departementet kan i forskrift gi regler om selverklæringen nevnt i fjerde ledd.

§ 2-5 første ledd første punktum skal lyde:

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

§ 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 datterselskapet nevnt i første punktum i løpet av regnskapsåret og som har betydning for konsernets påvirkning, risiko og muligheter knyttet til bærekraftsforhold.

Nåværende fjerde til sjetten ledd blir femte til syvende ledd, og sjetten 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 nr. 2 skal lyde:

2. artikkel 29ca om standarder for frivillig bærekraftsrapportering,

§ 2-8 første og annet ledd skal lyde:

(1) Datterselskap som inngår 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 bare hvis datterselskapet hadde salgsinntekter tilsvarende 200 millioner euro i det foregående regnskapsåret og konsernet som datterselskapet inngår i har hatt salgsinntekter på over 450 millioner euro innenfor EØS i hvert av de siste to regnskapsårene. Plikten gjelder likevel ikke om morselskapet er et finansielt holdingselskap der datterselskapene 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 bære-

kraftsrapport 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. *Plikten* 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.

Plikten gjelder likevel ikke hvis foretaket som filialen er en del av har et datterselskap som omfattes av første ledd, eller tilsvarende regler i en annen EØS-stat, eller er et finansielt holdingselskap der datterselskapene har forretningsmodeller og virksomhet som er uavhengige av hverandre. Med filial menes regnskapspliktig etter § 1-2 første ledd nr. 13 som har et fast forretningssted her i riket.

§ 3-1 annet ledd skal lyde:

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

§ 3-2 første og annet ledd skal lyde:

(1) *Årsregnskapet skal inneholde resultatregnskap, balanse og noteopplysninger. Foretak som ikke er små foretak skal utarbeide kontantstrømoppstilling. Årsregnskapet kan i tillegg inneholde en oppstilling av endringer i egenkapitalen.*

(2) *For morselskap består årsregnskapet av selskapsregnskap og konsernregnskap. Konsernregnskapet skal omfatte morselskapet og alle datterselskapene. Konsernregnskapet skal vise disse foretakene som en enhet (konsolidering). Transaksjoner mellom konsoliderte foretak skal ikke regnskapsføres i konsernregnskapet.*

§ 3-2 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 regnskapsstandarder 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 tilate 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, men må likevel gi opplysninger som nevnt i § 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.

§ 7-7 a oppheves.

§ 7-38 skal lyde:

§ 7-38 Spesifisering av resultatregnskapet

Poster i oppstillingsplanen for resultatregnskapet som er slått sammen etter § 6-3 annet ledd, skal spesifiseres. Lønnskostnader skal spesifiseres på lønninger, folketrygdavgift, pensjonskostnader og andre ytelser. § 6-6 annet ledd om sammenligningstall gjelder tilsvarende.

§ 9-2 første ledd skal lyde:

(1) *Regnskapspliktig som i henhold til § 3-9 tredje eller fjerde ledd utarbeider selskapsregnskap i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder 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 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper skal § 7-5 a første ledd første punktum lyde:

Styret i selskaper som *ikke er små* foretak etter regnskapsloven, skal hvert år ha et møte med revisor uten at daglig leder eller andre fra den daglige ledelsen er til stede.

III

I lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper skal § 7-5 a første ledd første punktum lyde:

Styret i selskaper som *ikke er små* foretak etter regnskapsloven, skal hvert år ha et møte med revisor uten at daglig leder eller andre fra den daglige ledelsen er til stede.

IV

I lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel skal § 5-5 tredje ledd første punktum 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.

V

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

§ 1 tredje ledd oppheves. Nåværende fjerde og femte ledd blir tredje og fjerde ledd.

I følgende bestemmelser skal «fjerde ledd» endres til «tredje ledd»:

1. § 2a første ledd bokstav a og f og tredje ledd bokstav a, b og c
2. § 3 første ledd første punktum
3. § 7 første ledd
4. § 10 tredje ledd første punktum
5. § 11 første ledd første og annet punktum, og annet ledd første punktum
6. § 12 annet ledd
7. § 14 første ledd første punktum og annet ledd første punktum
8. § 15 annet ledd første og annet punktum.

§ 5 fjerde ledd første og annet punktum skal lyde:

Ombudet skal følge opp aktivitets- og redegjøringsplikten etter likestillings- og diskrimine-

ringsloven §§ 24, 25, 26 og 26 a. *Ombudets* oppfølging kan blant annet innebære at ombudet og arbeidsgiver utarbeider en felles tilnærming til hvordan aktivitetsplikten følges opp i virksomheten.

VI

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

§ 26 b annet ledd skal lyde:

Opplysningene kan bare gis i den utstrekning de er nødvendige for å undersøke om arbeidsgiver har overholdt sin aktivitets- og dokumentasjonsplikt etter § 26.

§ 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* §§ 26 og 26 a.

VII

I lov 8. juni 2018 nr. 28 om høyere yrkesfaglig utdanning skal § 33 første ledd annet punktum lyde:

Regnskapslovens unntak for små foretak gjelder ikke for private fagskoler.

VIII

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

§ 9-2 annet ledd første punktum skal lyde:

Før et revisjonsforetak påtar seg eller fortsetter en lovfestet revisjon av et foretak som *ikke er et lite* foretak etter regnskapsloven § 1-5, eller påtar seg eller fortsetter attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering etter regnskapsloven § 2-3, skal det vurderes om revisjonsforetaket har nødvendig tilgang på kompetente personer, tid og ressurser til å utføre oppdraget og om den oppdragsansvarlige revisoren har nødvendig godkjenning.

§ 9-7 a 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 rapporterings-

kravene 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.

§ 9-7 a nytt fjerde ledd skal lyde:

(4) Revisor skal ta hensyn til retten for foretak i verdikjeden til den reviderte med færre enn 1 000 årsverk til å ikke gi informasjon etter reglene i regnskapsloven § 2-4 a femte ledd.

Nåværende § 9-7 a 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 revisjons-

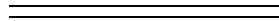
foretak og kan i forskriften gi unntak fra første til sjette ledd.

IX

I lov 8. mars 2024 nr. 9 om universiteter og høyskoler skal § 6-6 første ledd første punktum lyde:
Regnskapslovens unntak for små foretak gjelder ikke for private universiteter og høyskoler.

X

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



Bestilling av publikasjoner

Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon
publikasjoner.dep.no
Telefon: 22 24 00 00

Publikasjonene er også tilgjengelige på
www.regjeringen.no

Trykk: Departementenes sikkerhets- og
serviceorganisasjon – 06/2026

