

Krav til innhold i årsberetningen

Publisert: 27.02.2017 kl 00:00

Oppdatert: 04.03.2023 kl 11:27

Foretak som ikke er små skal utarbeide årsberetning. Kravene til innhold fremgår av regnskapsloven § 3-3 a.

[Generelle krav til årsberetningen](#) [§3-3a. Årsberetningens innhold for regnskapspliktige som ikke er små foretak](#) [Kommentar c](#)

Et av formålene med årsberetningen er gjennom tilleggsopplysninger og forklaringer å supplere årsregnskapet som et utgangspunkt for å bedømme foretakets økonomiske verdi.

Små foretak er unntatt fra krav om årsberetning i regnskapsloven, men kan være pålagt å utarbeide årsberetning gjennom annet regelverk . Kravene som er omtalt i artikkelen gjelder for foretak som ikke er små.

Nedenfor følger en gjennomgang av lovbestemmelsene, samt utfyllende kommentarer til de enkelte bestemmelser. Minimumskrav er angitt ved bruk av "skal" i formuleringene, anbefalt informasjon er angitt ved bruk av "bør".

Kravene til innholdet i årsberetningen er gitt i regnskapsloven § 3-3a og i NRS 16 Årsberetningen. I tillegg stiller likestillings- og diskrimineringsloven, åpenhetsloven og verdipapirhandelloven krav til innholdet i årsberetningen.

- [Generelle krav til årsberetningen](#)
- [§3-3a. Årsberetningens innhold for regnskapspliktige som ikke er små foretak](#)
- [Kommentar om andre opplysninger som kan være aktuelle å ta med i årsberetningen](#)
- [Signering av årsberetningen](#)

Generelle krav til årsberetningen

Årsberetningen skal være en klar, poengtert og kortfattet presentasjon med språk og form som gjør at fremstillingen blir lett tilgjengelig for ulike brukere av årsrapporten. Fremstillingen skal være balansert og objektiv slik at positive og negative forhold omhandles på samme måte.

Generelle krav til årsberetningen:

1. Konsistent behandling av samme forhold i årsberetning og årsregnskap
2. Det skal redegjøres for forholdet dersom utviklingen ikke har vært i overensstemmelse med vesentlige utsagn i tidligere årsberetninger
3. Årsberetningen skal vektlegge kvalitative vurderinger som forklarer forholdstall og annen tallbasert informasjon. Refererte regnskapsmessige tallstørrelser i årsberetningen skal kunne gjenfinnes i årsregnskapet, eventuelt som avstemming i notene
4. Ved rapportering av virksomhetsområder bør informasjonen i årsberetningen søkes organisert på samme måte som virksomhetsområdene er behandlet i årsregnskapet

Omfang av opplysninger og drøftelse som kreves i årsberetningen må vurderes, og avhenger av virksomhetens størrelse og kompleksitet.

§ 3-3a. Årsberetningens innhold for regnskapspliktige som ikke er små foretak

- I årsberetningen skal det gis opplysninger om arten av virksomheten og hvor virksomheten drives, inkludert

opplysning om eventuelle filialer.

Kommentar: Foretak som driver flere typer virksomhet må gi slike opplysninger for hver virksomhet, dog slik at selskap som driver mangeartet virksomhet og spredt på mange geografiske steder må vurdere hvor hensiktsmessig det er å gi detaljerte opplysninger.

- Årsberetningen skal minst omfatte en rettvise oversikt over utviklingen og resultatet av den regnskapspliktiges virksomhet og av dens stilling, sammen med en beskrivelse av de mest sentrale risikoer og usikkerhetsfaktorer den regnskapspliktige står overfor. Oversikten skal være en balansert og fyllestgjørende analyse av utviklingen og resultatet av den regnskapspliktiges virksomhet og av dens stilling, hensyntatt virksomhetens størrelse og kompleksitet. Det skal gis opplysninger om forsknings- og utviklingsaktiviteter.

I den grad det er nødvendig for å forstå den regnskapspliktiges utvikling, resultat eller stilling, skal analysen nevnt i annet ledd inneholde både finansielle og, der det passer, ikke-finansielle sentrale resultatindikatorer relevante for den aktuelle virksomheten, inkludert opplysninger om miljø- og personalsaker.

I sin analyse skal årsberetningen, der det passer, inneholde henvisninger og tilleggsforklaringer til beløp oppført i årsregnskapet.

Kommentar: Oversikten skal være ledelsens vurderinger av relevante forholdstall og omfatte resultatregnskapet, balansen og kontantstrømanalysen. Opplysninger om pågående forsknings- og utviklingsaktiviteter kan begrense seg til en overordnet verbal beskrivelse, for eksempel kan denne inneholde en orientering om hva slags type forsknings- og utviklingsaktiviteter foretaket bedriver, og hvilken tidshorisont aktivitetene har. Kostnadsføring av utgifter med investeringspreg bør omtales, spesielt dersom utgifter som tilfredsstiller krav til balanseføring blir balanseført.

Beskrivelsen av de mest sentrale risikoer og usikkerhetsfaktorer selskapet står overfor er viktig informasjon, men vi erfarer at omtalen ofte er mangelfull i praksis. Eksempler på forhold som krever omtale dersom selskapet er vesentlig berørt er klimarisiko, krigen i Europa og de økonomiske konsekvensene av den.

- Det skal gis en redegjørelse i årsberetningen som gir grunnlag for å vurdere den regnskapspliktiges framtidige utvikling. Regnskapspliktig som i foregående årsberetning eller årsregnskap har angitt resultatmål eller gitt andre opplysninger om forventet utvikling, skal opplyse om forventningene er i samsvar med årets resultat og begrunne eventuelle avvik.

Kommentar: Styret og daglig leder skal gi en vurdering av foretakets forventede økonomiske utvikling på et overordnet nivå med angivelse av de viktigste forutsetninger som er lagt til grunn. Presisjonsnivået skal stå i rimelig forhold til usikkerheten foretaket arbeider under.

- Det skal gis opplysninger om finansiell risiko som er av betydning for å bedømme foretakets eiendeler, gjeld, finansiell stilling og resultat. Opplysningene skal omfatte mål og strategier som er fastsatt for styring av finansiell risiko, herunder strategien for sikring av hver hovedtype av planlagte transaksjoner der sikringsvurdering er benyttet. Det skal gjøres rede for foretakets eksponering mot markedsrisiko, kredittrisiko og likviditetsrisiko.

Kommentar: Redegjørelsen skal konsentreres om forhold som er av betydning for foretaket som helhet. Formen skal være vurderende med bruk av tallmateriale i den grad dette letter forståelsen.

- I årsberetningen skal det gis følgende opplysninger om forutsetningen om fortsatt drift, jf. § 4-5:

- 1. Dersom forutsetning om fortsatt drift legges til grunn for årsregnskapet, skal det bekreftes at forutsetningen er til stede.**
- 2. Dersom det er tvil om den regnskapspliktige kan fortsette virksomheten, skal det redegjøres for usikkerheten.**
- 3. Dersom styrets handleplikt ved tap av egenkapital har inntrådt i henhold til aksjeloven eller allmennaksjeloven § 3-5, skal det opplyses om det er besluttet eller satt i verk tiltak for å sikre selskapets drift,**

eventuelt å oppløse selskapet.

4. **Dersom det er sannsynlig at virksomheten vil bli avvirket, skal det redegjøres for hvordan virkelig verdi ved avvikling er beregnet dersom dette ikke framgår i note til årsregnskapet.**

Kommentar: Dersom fortsatt drift forutsetningen legges til grunn ved avleggelsen av årsregnskapet, skal årsberetningen inneholde en positiv bekreftelse på at forutsetningen er til stede.

Aksjelovens krav om forsvarlig egenkapital og likviditet er sentral i vurderingen av forutsetningen om fortsatt drift.

Vurderingshorisonten ved vurdering av om vilkåret for fortsatt drift er til stede, er normalt frem til neste balansedag, men det kan også være relevant å ta anleggsmidlenes levetid med i vurderingen. Plikten til å redegjøre for usikkerhet knyttet til fortsatt drift utløses først når det foreligger konkrete forhold som kan sette foretakets videre drift i fare. Omfanget av redegjørelsen bør avspeile den usikkerheten som foreligger.

Etter aksjeloven har styret handleplikt dersom det må antas at egenkapitalen og/eller likviditeten er lavere enn forsvarlig ut fra risikoen ved og omfanget av virksomheten i selskapet. For allmennaksjeselskap er det også en tilsvarende handleplikt dersom 1/2 av aksjekapitalen er tapt. I de tilfeller styret har handleplikt etter aksjeloven skal det i årsberetningen opplyses om det er besluttet eller satt i verk tiltak for å sikre selskapets drift, eventuelt å oppløse selskapet. Dersom handleplikten har inntrådt og det ikke iverksettes tiltak, er dette et brudd på aksjelovens bestemmelser.

I situasjoner hvor ledelsen mener at det er vesentlig usikkerhet om fortsatt drift er opplysningene i årsberetningen viktige. Vi mener at redegjørelsen for usikkerheten bør inneholde:

- De konkrete forholdene som gjør at det er usikkerhet om fortsatt drift,
- Forutsetningene som fortsatt drift bygger på,
- Tiltak og kritiske faktorer som har betydning for fortsatt drift,
- Eventuelle konsekvenser av ugunstige forhold som kan inntreffe, og
- Om styrets handleplikt har inntrådt og hva styret har gjort for å etterleve handleplikten.

- Årsberetningen skal inneholde forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap dersom dette ikke framgår av årsregnskapet.

Kommentar: Foretaket kan velge å gi opplysninger om anvendelse av overskudd eller dekning av tap i tilknytning til resultatregnskapet, i egenkapitalnoten, i oppstillingen over endring i egenkapital eller i årsberetningen.

Styret bør begrunne forslaget i forhold til eventuelle inntjeningsmål, utbyttepolitikk og mål for kapitalstruktur. Det bør gjøres rede for sammenhengen mellom resultat og utbyttegrunnlag, spesielt hvis foretaket avlegger selskapsregnskap etter IFRS.

- Det skal gis opplysninger om arbeidsmiljøet og en oversikt over iverksatte tiltak som har betydning for arbeidsmiljøet. Det skal opplyses særskilt om skader og ulykker. Regnskapspliktig som i regnskapsåret har sysselsatt minst 5 årsverk, skal i tillegg opplyse særskilt om sykefravær.

Kommentar: Særskilte opplysninger om sykefravær skal omfatte det totale sykefraværet i regnskapsåret og hvor stor andel sykefraværet har utgjort av den totale arbeidstiden. Opplysninger om skader vil omfatte personskader og materielle skader. Det skal opplyses om skader som skyldes ulykker og skader som skyldes andre forhold med tilknytning til virksomheten, typisk slitasje- og belastningsskader. Opplysninger om ulykker skal minst omfatte ulykkens art og hvilke personskader eller materielle skader ulykken eventuelt har medført. Utgangspunktet er at informasjon om ulykker og skader skal spesifiseres på enkelttilfeller, men en helhetsvurdering kan gjøre det hensiktsmessig å gi samlet informasjon om likeartede skader eller ulykker.

- Likestilling og tiltak mot diskriminering: Alle offentlige virksomheter, og private virksomheter som jevnlig sysselsetter mer enn 50 ansatte, skal redegjøre for den faktiske tilstanden når det gjelder kjønnslikestilling i virksomheten og hva de gjør for å oppfylle aktivitetsplikten i likestillings- og diskrimineringsloven § 26. Redegjørelsesplikten gjelder også for arbeidsgiver i private virksomheter som jevnlig sysselsetter mellom 20 og 50

ansatte, når en av arbeidslivets parter i virksomheten krever det.

Kommentar: Arbeidsgivers aktivitets- og redegjøringsplikt er regulert i likestillings- og diskrimineringsloven.

Redegjøringsplikten henger sammen med aktivitetsplikten, og skal sikre at aktivitetsplikten blir fulgt opp. Alle arbeidsgivere har aktivitetsplikt etter likestilling- og diskrimineringsloven (LDL) § 26, men ikke alle har redegjøringsplikt etter samme lov § 26 a. Redegjøringsplikten gjelder ikke på konsernivå, da arbeidsgiveransvaret er knyttet til den enkelte juridiske enhet.

Redegjørelsen skal gis i årsberetningen eller i annet offentlig tilgjengelig dokument. Dersom redegjørelsen gis i annet offentlig tilgjengelig dokument, og foretaket har en plikt til å utarbeide årsberetning, skal det i årsberetningen opplyses hvor dokumentet finnes offentlig tilgjengelig.

Grensen på mer enn 50 ansatte harmonerer med reglene i arbeidsmiljøloven § 7-1 og § 8-1. Det er gjennomsnittlig antall ansatte i løpet av siste kalenderår som skal legges til grunn (ikke gjennomsnittlig antall årsverk i løpet av regnskapsåret, jf. regnskapsloven § 1-6).

Redegjøringsens innhold:

1. Den faktiske tilstanden når det gjelder kjønnslikestilling i virksomheten
 - a. Kjønnsbalansen i virksomheten (antall)
 - b. Resultatene etter lønnskartlegging fordelt på kjønn (minimum annenhvert år)
 - c. Resultatene etter kartleggingen av ufrivillig deltidsarbeid (minimum annenhvert år)
 - d. Kartlegging av deltid
 - e. Andel midlertidig ansatte
 - f. Andelen i foreldrepermisjon
2. Hva foretaket gjør for å oppfylle aktivitetsplikten etter LDL §26.
 - a. Hvordan foretaket praktiserer arbeidsmetoden i LDL §26, 2. ledd, herunder opplysninger om retningslinjer, prinsipper, prosedyrer og standarder arbeidsgiver benytter i sitt arbeid med å oppfylle aktivitetsplikten
 - b. Beskrivelse av risikoer, hindre, årsaker og tiltak
 - c. Vurdering av resultatene som er oppnådd og forventninger til arbeidet fremover
 - d. Andre relevante forhold

Redegjørelsen skal utformes slik at enkeltansattes personlige forhold ikke røpes. Resultatene av lønnskartleggingen skal fremgå av redegjørelsen i anonymisert form. Det er kun plikt til å gjennomføre og rapportere resultatene av lønnskartleggingen annenhvert år.

Barne-, ungdoms- og familiedirektoratet (Bufdir) har utarbeidet en eksempelmal for redegjørelsen om likestilling. Se også [Bufdir](#) og [Likestillingsombudets](#) hjemmesider for ytterligere informasjon om aktivitets- og redegjøringsplikten.

Store foretak er i tillegg omfattet av kravet til redegjørelse om samfunnsansvar i regnskapsloven § 3-3 c, herunder likestilling og ikke-diskriminering. Når det gjelder dette kravet knyttes omtalen for et morselskap primært til konsernforholdene. Les mer om redegjørelsen om samfunnsansvar i denne [artikkelen](#).

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

Kommentar: Formålet med redegjørelsen er å gi et grunnlag for å vurdere den virksomhet foretaket driver i en miljømessig sammenheng, og å gi et bilde av foretakets miljømessige forpliktelser og utviklingsmuligheter. Det bør fremgå av redegjørelsen hvilke ambisjoner og mål foretaket har på miljøområdet, og hvilke miljøkrav som foretaket venter seg fra myndigheter, kunder og leverandører. Det må vurderes konkret om det foreligger forhold som innebærer en ikke ubetydelig påvirkning på det ytre miljøet. Forhold som innebærer en ubetydelig påvirkning på det ytre miljøet kreves det ikke at det redegjøres for.

Klimarisiko er et forhold som forventes omtalt i de fleste årsberetninger. Når det gjelder klimarisiko og omtale av andre ESG-relaterte forhold, bør ledelsen legge konseptet med dobbelt vesentlighet til grunn. Dobbelt vesentlighet har som begrepet indikerer, to dimensjoner. Den ene dimensjonen er den finansielle vesentligheten. Det vil si hvordan foretakets utvikling, resultater og finansiell stilling påvirkes av for eksempel klimaet og klimaendringene. Den andre dimensjonen dreier seg om hvordan foretakets aktiviteter påvirker for eksempel klimaet og klimaendringene. Minimumskravet i regnskapsloven dekker den siste, foretakets påvirkning på miljøet.

- Det skal gis opplysninger om det er tegnet forsikring for styrets medlemmer og daglig leder for deres mulige ansvar overfor foretaket og tredjepersoner og i tilfelle om forsikringsdekningen.

Kommentar: Slike forsikringer varierer i innhold og kompleksitet. Det er ikke krav om å opplyse om alle detaljer og spesifikke vilkår, men det skal gis tilstrekkelig informasjon til å kunne forstå kjernen i forsikringsdekningen. Hvis det ikke er tegnet forsikring skal dette opplyses om.

- For regnskapspliktige som utarbeider konsernregnskap, skal årsberetningen også dekke virksomheten i konsernet.

Kommentarer: Morselskapets årsberetning vil i slike tilfeller primært knyttes til konsernforholdene.

- Redegjørelse for utførte aktsomhetsvurderinger ([åpenhetsloven](#))

Virksomheter som er omfattet av åpenhetsloven skal utføre aktsomhetsvurderinger og har plikt til å offentliggjøre en redegjørelse for disse aktsomhetsvurderingene. Veiledning om innholdet i redegjørelsen finnes på [Forbrukertilsynets nettsider](#).

Redegjørelsen skal gjøres lett tilgjengelig på virksomhetens nettsider og det skal opplyses i årsberetningen om hvor redegjørelsen er tilgjengelig. Vi anbefaler at redegjørelsen publiseres separat.

I tillegg til publisering på nettsiden kan redegjørelsen i tillegg inngå i redegjørelsen om samfunnsansvar etter regnskapsloven § 3-3 c (gjelder for store foretak).

Redegjørelsen skal oppdateres og offentliggjøres på virksomhetens nettsider innen 30. juni hvert år og ellers ved vesentlige endringer i virksomhetens risikovurderinger. Offentliggjøringen av redegjørelsen kan følgelig være senere enn avleggelsen av årsberetningen. Dersom redegjørelsen ikke er offentliggjort når årsberetningen avlegges, bør det fremgå av årsberetningen at redegjørelsen vil bli gjort tilgjengelig på nettsiden, med angivelse av den bestemte plasseringen.

Kommentar om andre opplysninger som kan være aktuelle å ta med i årsberetningen:

Årsberetningen har som siktemål å gi en relativt fullstendig redegjørelse for forhold som vil kunne påvirke den økonomiske verdien av foretaket, eller som på annen måte har betydning for foretakets interessegrupper. Dette innebærer at det bør gis informasjon om slike forhold selv om de ikke er nevnt direkte i loven eller i drøftelsen i NRS 16 Årsberetning.

Aktuelle forhold kan være:

- endringer i aksjonærsammensetningen
- endringer i ledelses- og organisasjonsforhold
- aksjonærpolitikk
- endring i foretakets vedtekter
- erverv av egne aksjer

Andre paragrafer i regnskapsloven stiller krav til opplysninger i årsberetningen eller annet offentlig tilgjengelig dokument, med henvisning fra årsberetningen. Dette gjelder regnskapsloven § 3-3 b om redegjørelse om foretaksstyring - krav for børsnoterte foretak, § 3-3 c om redegjørelse om samfunnsansvar - krav for store foretak og § 3-3 d om rapportering om betaling til myndigheter mv. - krav for foretak som driver virksomhet innen utvinningsindustrien og innen ikke-beplantet skog. Disse bestemmelsene er ikke omhandlet i denne artikkelen, men du kan lese mer om regnskapsloven § 3-3b og § 3-3 c [her](#).

Signering av årsberetningen

Årsberetningen skal ifølge regnskapsloven § 3-5 signeres av samtlige styremedlemmer og daglig leder. For regnskapspliktige som verken har styre eller daglig leder, skal deltakerne eller medlemmene signere. Hvis en som skal signere har innvendinger mot årsberetningen, skal vedkommende signere med påtegnet forbehold og gi nærmere redegjørelse i årsberetningen.

Når det henvises fra årsberetningen redegjørelsen for foretaksstyring, opplysninger i redegjørelsen for samfunnsansvar og rapport om betaling til myndigheter mv., omfatter underskrift på årsberetningen også disse rapportene. For å sikre notoritet anbefaler vi likevel at rapportene signeres.

Om KPMG

Hold deg oppdatert

Redaktør for Verdt å vite

© KPMG AS and KPMG Law Advokatfirma AS, Norwegian limited liability companies and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.
