

Noteopplysninger ved vesentlig usikkerhet om fortsatt drift

Publisert: 05.02.2024 kl 18:46

Oppdatert: 05.02.2024 kl 18:46

Den makroøkonomiske situasjonen bekymrer mange. Usikre tider, preget av blant annet økte kostnader i form av høyere markedsrenter og økte priser på innsatsfaktorer, berører de fleste. Mange virksomheter er derfor i en krevende situasjon. Statistikken i Konkursregisteret viser at det var en markant økning i antall konkurser i 2023, sammenlignet med 2022. Det var særlig mange i siste tertial 2023. De usikre tidene gjør at forutsetningen om fortsatt drift blir særlig relevant for 2023.

[Noteopplysninger ved vesentlig usikkerhet om fortsatt drift](#) [Fortsatt drift-noten](#) [Bekreftelse at forutsetningen om drift er lagt til grunn](#)

Forutsetningen om fortsatt drift er fundamental i forbindelse med utarbeidelsen av et regnskap. Hovedregelen er at den skal legges til grunn, og terskelen for å fravike forutsetningen om fortsatt drift, er høy i praksis. Vi har omtalt forutsetningen om fortsatt drift i en annen [artikkel i Verdt å vite](#).

Her konsentrerer vi oss om regnskapslovens krav til noteopplysninger når det er vesentlig usikkerhet om fortsatt drift.

Som det framgår av NRS 8 *God regnskapsskikk for små foretak* punkt 8.10 kan det være behov for tilleggsopplysninger også i tilfeller hvor ledelsens vurdering er at det ikke er vesentlig usikkerhet om fortsatt drift. En slik situasjon kan foreligge hvis regnskapet viser negativ egenkapital, samtidig som det foreligger andre forhold som gjør at det likevel ikke er vesentlig usikkerhet om fortsatt drift. Denne situasjonen er i hovedsak ikke omhandlet i denne artikkelen.

Noteopplysninger ved vesentlig usikkerhet om fortsatt drift

Det kan hevdes at det alltid er usikkerhet om et selskap kan fortsette driften, og at dette er normalsituasjonen. Det er ikke i normalsituasjonen det er plikt til å gi noteopplysninger i regnskapet, men derimot når ledelsen mener det er vesentlig usikkerhet om fortsatt drift. For små foretak følger dette notekravet av regnskapsloven § 7-46. For andre foretak, som utarbeider regnskapet etter norsk god regnskapsskikk, følger det av fanebestemmelsen i regnskapsloven § 7-1 annet ledd.

Fortsatt drift-noten

Som følge av regnskapslovens rekkefølgebestemmelse presenteres fortsatt drift-noten før eller etter notene til resultatregnskapet og balansen (NRS 8 punkt 8.11). Det vanligste er å presentere fortsatt drift-noten til slutt i regnskapet. Enkelte velger også å gi opplysninger om fortsatt drift i egenkapitalnoten. Dette er ikke en anbefalt løsning når det er vesentlig usikkerhet om fortsatt drift. Dette er svært sentral informasjon for en regnskapsbruker og bør derfor komme tydelig fram gjennom en egen note.

Regnskapsloven § 7-46 krever at dersom det er usikkerhet om fortsatt drift, skal det opplyses om usikkerheten. Essensen i dette kravet er at ledelsen skal redegjøre for usikkerheten.

I praksis ser vi ofte at det gis en redegjørelse i fortsatt drift-noten, som avsluttes med at ledelsen på bakgrunn av denne redegjørelsen har funnet at forutsetningen om fortsatt drift kan legges til grunn ved utarbeidelsen av årsregnskapet. Som nevnt

ovenfor er det usikkerheten det skal redegjøres for, ikke hvorfor fortsatt drift-forutsetningen er lagt til grunn. I praksis er terskelen for å avvike fra forutsetningen om fortsatt drift høy, og er samtidig noe annet enn at det er vesentlig usikkerhet om fortsatt drift.

Anbefalt struktur

Vi mener at det er fornuftig å strukturere fortsatt drift-noten på følgende måte:

1. Bekrefte at forutsetningen om fortsatt drift er lagt til grunn
2. Redegjøre for usikkerheten
3. Angi hva styret og daglig leder mener

I tillegg til å gå nærmere inn på de ulike delene av fortsatt-drift noten, belyser vi dette med et noteeksempel. Noteeksemplet finner du til slutt i artikkelen.

Bekreftelse at forutsetningen om drift er lagt til grunn?

Regnskapsloven § 3-3 a krever at dersom forutsetning om fortsatt drift er lagt til grunn for årsregnskapet, skal det i årsberetningen bekreftes at forutsetningen er til stede.

Årsberetning og årsregnskapet er to separate dokumenter. Det innebærer blant annet at informasjon i årsberetningen ikke kan veie opp for manglende opplysninger i årsregnskapet, og vice versa.

Når det gjelder årsregnskapet, oppstiller ikke regnskapsloven tilsvarende krav, men det er likevel vanlig i praksis å bekrefte at forutsetningen om fortsatt drift er lagt til grunn. Selv om det strengt tatt ikke er nødvendig, mener vi det kan være hensiktsmessig og anbefaler derfor at det gis en slik bekreftelse i fortsatt drift-noten.

Det kan legges til at dersom forutsetningen om fortsatt drift ikke legges til grunn, må det gis noteopplysninger om dette, jf. regnskapsloven § 7-2 og § 7-35.

Redegjørelse for usikkerheten

Det er dette fortsatt drift-noten først og fremst handler om – at styret og daglig leder redegjør for usikkerheten knyttet til fortsatt drift.

Generelt er det viktig at ledelsen gir konkret og selskaps spesifikk informasjon. I tillegg er det en grei tommelfingerregel å ha med seg, at jo større usikkerheten er, desto mer utfyllende må fortsatt drift-noten være.

Det skal gis opplysninger om hva som er bakgrunnen for at ledelsen mener det er vesentlig usikkerhet om fortsatt drift. Det vil si hvilke hendelser og forhold som gjør at ledelsen mener det er vesentlig usikkerhet om fortsatt drift. Eksempler på dette kan være negative resultater og kontantstrømmer fra driften, presset likviditetssituasjon, brudd på lånevilkår, bortfall av vesentlige kunder og mangel på innsatsfaktorer.

Det mest sentrale i alle saker med fortsatt drift-problematikk er selskapets likviditetssituasjon. Det er derfor ofte nødvendig at ledelsen utarbeider et likviditetsbudsjett som grunnlag for sin vurdering, som igjen blir en sentral del og informasjonen i fortsatt drift-noten.

Det må også gis en beskrivelse av hvilke tiltak som ledelsen har satt i verk. Det samme gjelder planlagte tiltak og generelt hvordan ledelsen jobber for å løse selskapets økonomiske utfordringer. Eksempler på dette kan være kapitalinnskudd, refinansiering, opptak av nye lån, morselskapsgarantier, forbedret lønnsomhet, ordreserver/nye kontrakter mv. Ofte er dette forhold som det arbeides løpende med og som kanskje kommer på plass i påfølgende regnskapsår. Det å ta hensyn til all tilgjengelig informasjon helt fram til styret og daglig leder avlegger regnskapet, er derfor avgjørende.

I mange tilfeller er det sentralt at ledelsen gir informasjon om sentrale forutsetninger, kritiske forhold og sensitiviteter.

Hva er ledelsens vurdering?

Det følger av regnskapsloven § 7-46 at det skal opplyses om usikkerheten. Uten at ledelsen angir hva den mener, er det krevende å oppfylle dette notekravet,.

Det kan trolig ikke oppstilles et eksplisitt krav om at ledelsen må angi at den mener at det er usikkerhet, men det er vår klare anbefaling at ledelsen klart uttrykker hva den mener. På den måten unngås tolkningstvil, som vi i praksis ofte erfarer at er tilstede. I praksis ser vi ofte at det er uklart om ledelsen mener det er vesentlig usikkerhet om fortsatt drift eller ikke.

I situasjoner der det gis noteopplysninger om fortsatt drift når ledelsen mener at det ikke er vesentlig usikkerhet om fortsatt drift, mener vi det er enda større grunn at ledelsen angir i noten hva de mener. Bakgrunnen for dette er at noteopplysninger om fortsatt drift indikerer at det er vesentlig usikkerhet om fortsatt drift, siden det bare er i disse situasjonen det er plikt til å gi noteopplysninger.

Vi opplever også fra tid til annen at styret og daglig leder er noe motvillige til å gi opplysninger om usikkerhet om fortsatt drift. Det er mulig å forstå argumentene for dette, men på en annen side er dette lite gjennomtenkt sett fra et risikoperspektiv. For å redusere egen risiko dersom selskapet skulle gå over ende, bør ledelsen ha en betydelig egeninteresse i å gi utfyllende informasjon om usikkerheten.

Noteeksempel

Styret og daglig leder (ledelsen) bekrefter at årsregnskapet er utarbeidet under forutsetning om fortsatt drift.

Selskapet har hatt negativ kontantstrøm i en årrekke, blant annet på grunn av at selskapet har vært i en utviklingsfase. Selskapet befinner seg nå i en tidlig kommersiell fase, og har fortsatt ikke oppnådd regningsssvarende drift. På grunn av kapitalbinding i varelager og fordringer, er selskapet avhengig av likviditetstilførsel i minst ett år til. Styret følger likviditetssituasjonen tett, og har satt i gang en prosess for innhenting av ny kapital. Aksjonærene har gitt uttrykk for at de vil tilføre nødvendig kapital ved behov for å sikre videre drift av selskapet, men dette er ikke formalisert per tidspunkt for avleggelse av årsregnskapet. Dersom ledelsen ikke lykkes med innhenting av ny kapital, vil selskapet ikke være i stand til betjene sine løpende forpliktelser.

Ledelsens mener det er forsvarlig å legge forutsetningen om fortsatt til grunn, men på bakgrunn redegjørelsen gitt ovenfor, er det vesentlig usikkerhet knyttet til selskapets evne til fortsatt drift.

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.