

3) ingen eliminerings for konserninterne transaksjoner mellom videreført og avvirket virksomhet.

I januarmøtet 2016 konkluderte IC med at alternativ 3) ikke er et akseptabelt alternativ etter IFRS 5.30. I september 2015 hadde IC tentativt konkludert med at heller ikke alternativ 2) var i samsvar med standarden. I januarmøtet, etter å ha mottatt mange innspill fra ulike interessenter på den tentative beslutningen fra septembermøtet, valgte likevel IC ikke å ta endelig stilling til om alternativ 2) kan forsvares eller ikke.⁵ Dette spørsmålet, sammen med

5 Finanstilsynet har i Rundskriv 12/2015 uttalt at i nærmere spesifiserte situasjoner gir alternativ 1) misvisende informasjon, og skal derfor ikke anvendes. Undertegnede er ikke kjent med hvordan Finanstilsynet vurderer det samme etter agenda beslutningen i januar.

de øvrige presentasjonsspørsmålene, ble derfor inkludert i listen over problemstillinger som kan inngå i et mer vidtrekkende IFRS 5-prosjekt.

Oppsummerende betraktninger
IFRS 5 ble omtalt innledningsvis som en «bastard», under henvisning til at dens formål er annerledes enn øvrige standarder, noe som gir seg utslag i måle- og presentasjonsregler som overstyrer andre standarder. At den i praksis gir opphav til mange spørsmål, er derfor ikke veldig uventet. Disse problemstillingene er ofte et utslag av at rekkevidden til overstyringsmekanismen i IFRS 5 ikke alltid er tydelig, samt at det oppstår noen uregulerte «hull» når andre standarder blir overstyrt på enkelte, men ikke på alle områder.

IASB og IC erkjenner de praktiske utfordringene, men likevel er det p.t. ikke besluttet at standarden skal endres. ICs januarbeslutning bærer bud om at standarden på sikt vil bli gjenstand for revisjon, men i mellomtiden vil de uløste problemstillingene gi grobunn for uensartet praksis mellom selskaper, men også over landegrensene. Det er uheldig. Det er derfor viktig at regnskapsprodusenter studerer standarden inngående, herunder dens anvendelsesområde, dens formål, dens begrensninger, og relevansen av de prinsippene den bygger på.

Når regnskapet ikke underskrives



Artikkelen er forfattet av:

Statsautorisert revisor
Erik Avlesen-Østli
Den norske Revisorforening

Denne artikkelen belyser enkelte forhold ved manglende underskrift på årsregnskapet og årsberetningen. Artikkelen omhandler aksjeselskaper med styre og daglig leder, men vil også være relevant for andre selskapsformer.

Mulige løsninger ved manglende underskrifter

Det kan være mange årsaker til at et styremedlem ikke underskriver regnskapet. Det vanligste er sykdom, interessekonflikter og uenighet om regnskapet. Manglende signering kan også skyldes andre forhold som at et styremedlem har glemt å signere regnskapet. I de fleste tilfellene er det mulig å løse disse situasjonene, men

i enkelte kan det være vanskelig å finne en løsning.

Dersom et styremedlem har glemt å signere, er løsningen åpenbar og enkel. Styremedlemmet signerer de dokumentene som mangler signatur. Det er ikke nødvendig å behandle regnskapet på nytt i et slikt tilfelle, men det er en fordel at styrets beslutning er protokollert.

Velge nytt styre

Det følger av juridisk teori at det er det sittende styret, på tidspunktet for behandling og fastsettelse av regnskapet, som skal underskrive. En mulig løsning på problemet med manglende underskrift er å velge nytt styre som fastsetter regnskapet. Regnskapsloven krever at et valgt styremedlem skal underskrive regnskapet. Det er ikke et vilkår at styremedlemmet er formelt registrert i Foretaksregisteret for at vedkommende skal underskrive.

I tilfeller med konflikt mellom styremedlemmer som ikke er aksjonærer, er det som oftest mulig å velge nytt styre. I de tilfellene konflikten er mellom styremedlemmer som samtidig er aksjonærer, kan det ofte være vanskelig å løse problemet ved å velge nytt styre. Styret velges av

generalforsamlingen med simpelt flertall (minst 50 % av stemmene). Dersom et styre består av to styremedlemmer som hver eier 50 % av foretaket, vil det i praksis ikke være mulig å velge nytt styremedlem i en slik situasjon.

En annen situasjon som kan være utfordrende å løse i praksis, er når et styremedlem er valgt av de ansatte. I utgangspunktet tjenestegjør styremedlemmer i to år, men andre regler kan følge av vedtektene. Et styremedlem kan avsettes før utløpet av tjenestetiden av den som har valgt styremedlemmet. Disse reglene gjelder imidlertid ikke for styremedlemmer valgt av de ansatte, men det er gitt egne regler om ansattes rett til representasjon i aksjeselskapers styre i representasjonsforskriften.¹

Styremedlemmet må velges blant de ansatte, og valg skal finne sted annethvert år. Funksjonstiden regnes fra valget og opphører ved avslutningen av den ordinære generalforsamlingen det året valgperioden utløper. Det finnes ingen bestemmelser i representasjonsforskriften som tillater at styremedlemmer valgt av de ansatte, avsettes før utløpet av tjenestetiden. Aarbakke et. al (2012) skriver at det må «anses forutsatt

¹ Forskrift 20.06.2014 nr. 850.

at de ansattes direkte valgte styre-representanter ikke skal kunne fjernes mot sin vilje».

Det kan fremstå som underlig at de ansatte som har valgt styremedlemmet, ikke skal kunne velge et nytt styremedlem. Prinsippet om at den som har gitt tillit også skal kunne ta tilliten tilbake, bør også gjelde her. Det er imidlertid ikke holdningspunkter i rettskildene som underbygger denne vurderingen. Et styremedlem som er valgt av de ansatte, tjenestegjør i hele valgperioden. Vervet opphører kun dersom det foreligger særlige forhold som gjør at medlemmet har rett til å fratse før valgperioden, eller at styremedlemmet slutter i foretaket.

Underskrift med påtegnet forbehold

Ofte skyldes manglende underskrift uenighet om regnskapet. Selv om ikke det alltid etterlevs i praksis, følger det av regnskapsloven at dersom noen har innvendinger mot regnskapet, skal vedkommende undertegne med påtegnet forbehold og gi nærmere redegjørelse i årsberetningen.² Redegjørelsen kan ikke gis i note til årsregnskapet. Styrets undertegningsplikt innebærer at styremedlemmene er ansvarlig for at informasjonen i regnskapet er korrekt og at medlemmene står inne for innholdet med sin underskrift.

Schwencke og Handeland (2010) skriver at undertegning «med forbehold innebærer at vedkommende fraskriver seg ansvar for innholdet så langt forbeholdet rekker. Dette kan bl.a. ha betydning for spørsmålet om erstatnings- og straffeansvar for opplysninger gitt i årsregnskapet og/eller årsberetningen».

Kan et varamedlem undertegne?

Et styre kan ha ett eller flere varamedlemmer. Det er derfor et ofte stilt spørsmål om et varamedlem kan undertegne regnskapet i situasjoner hvor et styremedlem ikke har underskrevet regnskapet. Dersom vedtektene ikke oppstiller strengere krav, kan styret fastsette regnskapet selv om ikke alle styremedlemmene er til stede (minst 50 %). Det følger av regnskapsloven at alle styremedlemmene skal underskrive, også de som ikke var til stede under styrebehandlingen. Utgangspunktet er klart

Et lite bakteppe¹

Årsregnskapet og årsberetningen (heretter kalt regnskapet) skal fastsettes av styret senest seks måneder etter regnskapsårets slutt, og samtlige styremedlemmer og daglig leder skal underskrive disse dokumentene. Et styre kan behandle og fastsette regnskapet selv om alle styremedlemmene ikke er til stede, men alle skal underskrive.

Regnskapet skal sendes til Regnskapsregisteret senest én måned etter at det er fastsatt. Gebyr kan påløpe ved forsinket innsendelse. Fra 2016 starter beregningen av forsinkelsesgebyret allerede fra 1. august, selv ved levering via Altinn.²

- ¹ Et regnskapslovutvalg ble oppnevnt 19. september 2014. Utredningsarbeidet er delt i to, hvor NOU 2015: 10 ble levert 26. juni 2015. I dette lovforslaget viderefører § 2–5 regnskapsloven § 3–1 første ledd annet punktum og § 3–5. Bestemmelsen skal imidlertid vurderes i andre delutredning, som har frist 24. juni 2016. Lovforslagets bestemmelser om offentlighet mv. i kapittel 10 er en videreføring av dagens kapittel 8, men med konsekvensjusteringer. Kapittel 10 skal også vurderes i andre delutredning.
- ² § 8–3–4 i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av regnskapsloven av 17. juli 1998 nr. 56 (Forskrift 07.09.2006 nr. 1062) om utsatt frist for påløpt forsinkelsesgebyr ved bruk av Altinn, gjelder ikke for regnskapsår avsluttet etter 30. juni 2015.

– regnskapet kan ikke underskrives av varamedlemmene.

I situasjoner hvor et styremedlem ikke har deltatt på styremøtene over en lengre periode, kan det være aktuelt at et varamedlem skriver under regnskapet. Dette kan for eksempel være aktuelt ved lang tids fravær på grunn av sykdom. I slike situasjoner bør det kunne forsvares at et varamedlem signerer på regnskapet, men det er en forutsetning at varamedlemmet har møtt i stedet for styremedlemmet i perioden. Siden valgte styremedlemmer har undertegningsplikt, er det vanskelig å se andre situasjoner hvor det er akseptabelt at et varamedlem underskriver.

Ved langvarig sykdom bør det for øvrig vurderes om det bør velges nytt styre, ut fra en vurdering om det er hensiktsmessig og forsvarlig å fortsette under de rådende omstendighetene.

Kan regnskapet undertegnes på bakgrunn av fullmakt?

Da regnskapsloven ble utredet (NOU 1995: 30), vurderte lovutvalget om loven burde åpne for at «styret skal ha adgang til å gi fullmakt til en eller flere av dets medlemmer til å undertegne på styrets vegne sammen med administrerende direktør». Utvalget la størst vekt på at samtlige styremedlemmer skal underskrive, og fremmet derfor ikke et slik forslag for departementet.

Et styremedlem kan altså ikke gi et annet styremedlem fullmakt til å signere regnskapet på sine vegne. Følgelig er det heller ikke adgang til å gi signeringsfullmakt til andre.

GLEMSK: At et styremedlem ikke underskriver regnskapet, kan skyldes både sykdom og konflikter, men også noe så enkelt som at styremedlemmet har glemt å signere regnskapet.



² I NOU 20015: 10 er det foreslått at innvendinger mot årsregnskapet skal redegjøres for i vedlegg til årsregnskapet. Dette forslaget henger sammen med forslaget om at små foretak unntas fra plikten til å utarbeide årsberetning. Innvendinger mot årsberetningen skal det fremdeles redegjøres for i årsberetningen.

Revisjonsberetningen og innsendelse av regnskapet

Revisor uttaler seg om regnskapet i revisjonsberetningen, og den skal ikke avgis før revisjonen er avsluttet. Revisjonen er ikke avsluttet før alle nødvendige revisjonsbevis er innhentet og vurdert, og alle konklusjoner er trukket. Revisors kontroll av at regnskapet er undertegnet av de rette vedkommende, er et revisjonsbevis. Den klare hovedregelen er derfor at revisor ikke avgir sin revisjonsberetning før signert årsregnskap og årsberetning er mottatt og kontrollert.

I praksis aksepterer revisor i unntakstilfeller at revisjonsberetningen likevel avgis før regnskapet er mottatt i underskrevet stand. Dette forutsetter at revisor har innhentet revisjonsbevis for at regnskapet er behandlet og fastsatt av styret, uten innsigelser, og for øvrig er trygg på at regnskapet vil bli signert. Et eksempel kan være i tilfeller hvor revisor deltok i styremøtet der regnskapet ble behandlet og fastsatt, men at regnskapet ikke ble underskrevet i møtet. Det kan være at styret ønsker mindre korrigeringer før det underskrives eller at ikke alle styremedlemmene var fysisk til stede i møtet. Revisor må være svært aktsom i slike situasjoner, for det finnes eksempler på at et styremedlem har deltatt på behandlingen av regnskapet, men likevel nekter å underskrive regnskapet i etterkant.

Dersom revisor mottar et regnskap hvor det mangler en eller flere underskrifter, må revisor undersøke årsaken til dette. Mulige løsninger er skissert ovenfor. Dersom det viser seg at det ikke er mulig å motta et komplett regnskap med signaturer, har Revisorforeningen vurdert at det må avgis en revisjonsberetning hvor det konkluderes med at revisor ikke kan uttale seg om årsregnskapet. Revisor må anbefale at årsregnskapet ikke bør fastsettes som foretakets årsregnskap. Revisor må også sende nummerert brev til styrets leder med kopi til samtlige styremedlemmer.

Revisjonsberetningen er et beslutningsunderlag når generalforsamlingen skal godkjenne regnskapet, følgelig må revisjonsberetningen være generalforsamlingen i hende før dens behandling av regnskapet. Generalforsamlingen kan velge å godkjenne regnskapet på tross av revisors anbefaling om ikke å vedta regnskapet som foretakets regnskap for det aktuelle året.

Godkjent regnskap skal som nevnt sendes til Regnskapsregisteret. Regnskapsregisteret krever ikke at signerte dokumenter sendes inn, kun en bekreftelse av at det innsendte

regnskapet er fastsatt av kompetent organ (generalforsamlingen). Et regnskap med manglende signatur, men som likevel er godkjent av generalforsamlingen, vedlagt revisors beretning med konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg, kan sendes inn til Regnskapsregisteret. Dette utgjør foretakets godkjente regnskap for dette regnskapsåret.

Regnskap underskrevet med påtegnet forbehold

Et annet spørsmål er hvordan revisor skal forholde seg til situasjoner hvor årsregnskapet eller årsberetningen er undertegnet med påtegnet forbehold. Et eksempel kan være opplysninger om en sertifiseringsordning som det, på tidspunktet for styrets behandling av regnskapet, er knyttet stor usikkerhet rundt. Det kan da være at for eksempel daglig leder ikke ønsker å signere årsregnskapet på grunn av potensielt store konsekvenser for foretaket ved manglende sertifisering. Revisor må undersøke årsaken til at det er undertegnet med påtegnet forbehold, da dette kan ha betydning for revisors konklusjoner om årsregnskapet for øvrig. Eksempelvis påvirker dette revisors vurdering av foretakets evne til fortsatt drift.

I situasjoner hvor det er underskrevet med påtegnet forbehold, må revisor vurdere om det skal inntas en presisering i revisjonsberetningen, med en henvisning til den aktuelle omtalen.

Dersom det er undertegnet med påtegnet forbehold, samtidig som det ikke er gitt en redegjørelse i årsberetningen, må revisor avgis en revisjonsberetning med forbehold eller negativ konklusjon knyttet til opplysningene i årsberetningen.

Mulige konsekvenser ved manglende innsendelse av regnskapet

Som nevnt kan generalforsamlingen godkjenne regnskapet selv om det mangler én

Revisjon og Regnskap

Digital siden nr. 5 2003



eller flere underskrifter. Når revisor avgir en revisjonsberetning hvor det gis uttrykk for at årsregnskapet ikke bør fastsettes som foretakets årsregnskap, er dette et sterkt signal fra revisor. Det er nærliggende å anta at regnskapet ofte ikke godkjennes av generalforsamlingen i slike tilfeller. Som det er redegjort for ovenfor, er det ikke gitt at det er mulig å løse problemet med manglende signatur.

Regnskap godkjent av generalforsamlingen skal sendes inn til Regnskapsregisteret. Manglende innsendelse kan få alvorlige konsekvenser for et foretak. For det første kan det påløpe forsinkelsesgebyr i inntil 26 uker (maksimalt 44 720 kroner). Styremedlemmene er solidarisk ansvarlige for manglende betaling av forsinkelsesgebyr.

Mer alvorlig er det at manglende innsendelse er grunnlag for tingretten til å kunne kreve foretaket tvangsoppløst. Dersom det ender med at et foretak tvangsoppløses, er det sannsynlig at enkelte med interesser i foretaket lider tap. I tilfeller et foretak blir tvangsoppløst som følge av manglende underskrifter, kan det ikke utelukkes at styrets medlemmer blir holdt erstatningsansvarlige.

tripletext

Prøv idag på tripletext.no