

Bruken av fysisk og elektronisk signatur:

Datering, signering og avgivelse av revisjonsberetningen

Spørsmål om signering og datering av revisjonsberetningen har igjen blitt aktualisert i forbindelse med økt bruk av elektronisk signatur. Spesielt har ulike problemstillinger som oppstår på grunn av elektroniske signaturløsningers sporbare tidsstempeling, vært mye diskutert. Vi vil i denne artikkelen forsøke å klargjøre disse problemstillingene.



Cand.jur.
Espen Knudsen
Fagsjef rammebetingelser i Revisorforeningen



Statsautorisert revisor
Erik Avlesen-Østli
Rådgiver i Revisorforeningen

I en digital verden mener vi at revisorene må akseptere som den normale ordningen, at årsregnskapet og revisjonsberetningen signeres elektronisk, og forholde seg til at elektronisk signatur inneholder tidsstempeling. Det innebærer at revisor må være mer bevisst på hva datoen på revisjonsberetningen betyr, når revisjonsberetningen kan og må avgis, hva som gjelder for signerings-tidspunktet, og hvordan dette forholder seg til de fristene som gjelder for det reviderede årsregnskapet. Det er ikke noen forskjell på elektronisk og fysisk signatur når det gjelder hvilke krav som gjelder for revisor og hva som er revisors ansvar.

Sentrale utgangspunkter

Datoen på revisjonsberetningen gir informasjon om når revisjonen er avsluttet. Det kan være en tidligere dato enn dagen revisjonsberetningen blir avgitt. Revisor må ha en klar oppfatning av når revisjonen er avsluttet.

Å avgis revisjonsberetningen innebærer at revisor gir revisjonsberetningen fra seg slik at den gjøres tilgjengelig for det reviderede foretaket. Revisjonsberetningen er avgitt hvis klienten har mulighet til å hente eller laste den ned. Det avgjørende

er at revisor har gjort alt som er nødvendig på sin side for at beretningen kan deles med klienten.

Revisjonsberetningen signeres, enten med fysisk eller elektronisk signatur, før den avgis. Det nøyaktige tidspunktet for signeringen har ikke noen selvstendig betydning.

Avslutning av revisjonen før alle har signert årsregnskapet

Revisjonen er avsluttet når alle nødvendige revisjonsbevis er innhentet og vurdert og alle konklusjoner er trukket. Revisor må ha innhentet bevis for at styret har vedtatt regnskapet med nødvendig flertall og at daglig leder og alle styremedlemmene påtar seg ansvar for det avlagte regnskapet, jf. ISA 700.48 bokstav b. Hvis revisor anvender underskrifter på årsregnskapet som revisjonsbevis for å oppfylle kravet i ISA 700.48 bokstav b, må datoen på revisjonsberetningen settes etter at underskriftene er innhentet. Revisor kan anvende annet revisjonsbevis¹ enn under-

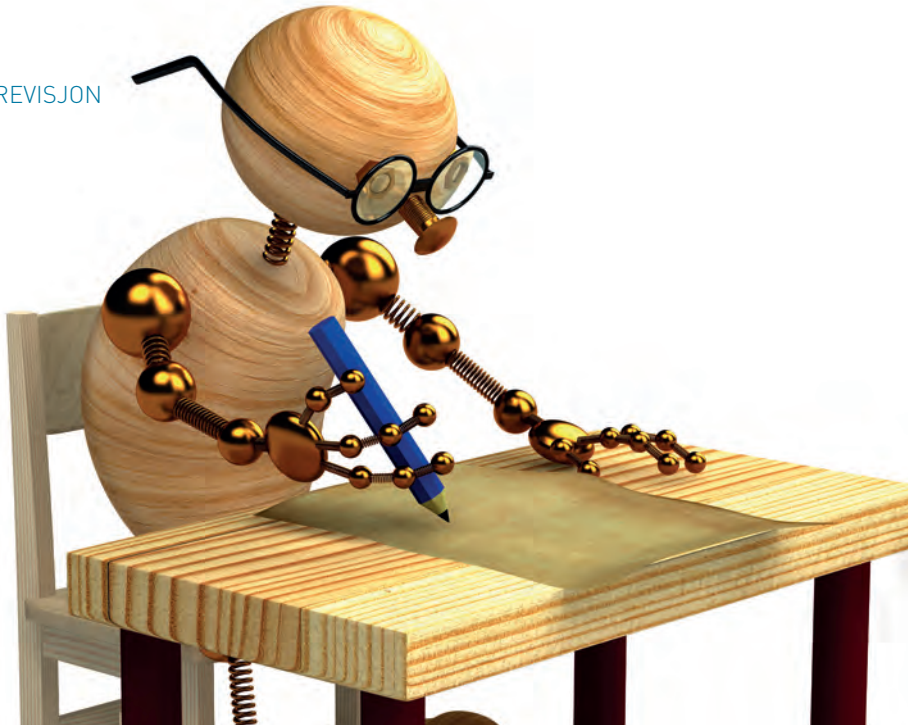
skrifter på årsregnskapet for å oppfylle kravet i ISA 700.48 bokstav b, og i så fall datere revisjonsberetningen tidligere.

Etter revisorloven § 5–6 skal revisjonsberetningen avgis «uten unødig opphold etter at årsregnskapet er fastsatt».² I praksis avgir revisor oftest revisjonsberetningen først når signert regnskap er mottatt, selv om revisjonen er avsluttet og datoen i revisjonsberetningen er satt tidligere. Denne praksisen kan virke disiplinerende på de styremedlemmene som ikke har signert. Det må anses å være en innarbeidet og akseptabel praksis at revisor på denne måten venter med å avgis revisjonsberetningen.

Revisor kan også avgis revisjonsberetningen så snart revisjonen er avsluttet, uten at revisor avventer alle underskriftene på årsregnskapet. Forutsetningen er at revisjonen faktisk er avsluttet, inkludert at det er innhentet revisjonsbevis for at styret har vedtatt regnskapet med nødvendig flertall og at daglig leder og alle styremedlemmene påtar seg ansvar for det avlagte regnskapet. Vi anser at det er en fordel i seg selv at revisjonsberetningen avgis nært i tid etter at revisjonen er avsluttet, og vi vil anbefale dette. Vi mener at revisor på denne måten bør bidra til å ferdigstille regnskapsprosessen.

¹ I tillegg til fysisk eller elektronisk underskrift på regnskapet, kan revisor for eksempel bruke egen deltakelse i styremøtet, styreprotokollen, bekrefteelse fra styreleder eller bekrefteelser fra de enkelte styremedlemmene som revisjonsbevis.

² «Fastsatt» sikter til at regnskapet er lovlig vedtatt av styret.



Det er ingen forskjell mellom elektronisk og fysisk signatur når det gjelder hvilke krav som gjelder for revisor og hva som er revisors ansvar.

Regnskapet er vedtatt eller signert etter fristen

Etter aksjeloven § 5-5 skal selskapet avholde ordinær generalforsamling, med godkjenning av årsregnskapet og eventuell årsberetning, innen seks måneder etter utgangen av hvert regnskapsår, jf. også regnskapsloven § 3-1 tredje ledd om at årsregnskapet og årsberetningen skal fastsettes senest seks måneder etter regnskapsårets slutt. Fristen for de fleste selskapene er dermed 30. juni. Etter revisorloven § 5-6 første ledd skal revisor avgi revisjonsberetning uten unødig opphold etter at årsregnskapet er fastsatt og senest innen syv måneder etter regnskapsårets slutt. For AS og ASA gjelder likevel fristen i aksjelovene § 7-4 om at revisjonsberetningen skal være styret i hende senest to uker før den ordinære generalforsamlingen.³

Etter revisorloven § 5-6 skal revisjonsberetning også avgis når årsregnskap ikke foreligger eller er ufullstendig. Hvis årsregnskapet ikke er avlagt innen 30. juni, er praksis derfor at revisor avgir en negativ revisjonsberetning der det står at årsregnskapet ikke er avlagt innen lovens frist og at revisor følgelig ikke har vært i stand til å utføre revisjonen («30.6-beretning»). Plikten til å avgi revisjonsberetning når årsregnskap ikke foreligger, inntreffer etter vår

³ Begrepsbruken i lovgivningen er ikke entydig. «Fastsatt» betyr i revisorloven § 5-6 første ledd at regnskapet er lovlig vedtatt av styret. Det er mer vanlig å si at regnskapet da er «avlagt». «Fastsattes» i regnskapsloven § 3-1 betyr at alle nødvendige selskapsrettslige beslutninger er fattet. I et aksjeselskap vil det si at årsregnskapet er godkjent av generalforsamlingen. Begrepet er også brukt i denne betydningen i revisorloven § 5-6 sjette ledd om at det skal angis i revisjonsberetningen hvis revisor finner at regnskapet «ikke bør fastsettes slik det foreligger». I regnskapsloven brukes «utarbeide» om prosessen frem til regnskapet er vedtatt av styret. I artikkelen her bruker vi «avlagt» eller «vedtatt» om tidspunktet for styrets vedtakelse av årsregnskapet.

vurdering ikke umiddelbart etter 30. juni. Det vil gjerne gå noen dager før revisor avgir en «30.6-beretning», forutsatt at revisor vet at generalforsamlingen er nært forestående.

Hvis styret vedtar årsregnskapet før revisor har avgitt «30.6-beretning», avgir revisor kun en umodifisert revisjonsberetning selv om årsregnskapet er avlagt etter fristen. Revisor vurderer om det er behov for å omtale forholdet under andre forhold i revisjonsberetningen. Hvis revisor har avgitt en «30.6-beretning», trekker revisor denne revisjonsberetningen og erstatter den med en ny revisjonsberetning når årsregnskapet blir avlagt.

Det er ikke helt uvanlig at årsregnskapet er vedtatt av styret før 30. juni, men at det i første del av juli fortsatt mangler underskrifter fra ett eller flere styremedlemmer.

Hvis revisjonen er avsluttet før 30. juni, kan revisor avgi en umodifisert revisjonsberetning, og det kan avholdes generalforsamling i selskapet.⁴ Også i denne situasjonen mener vi at revisor, i påvente av at alle skal underskrive årsregnskapet, kan vente noen dager etter 30. juni med å avgi revisjonsberetning. Hvis det fortsatt mangler underskrifter, mener vi at revisor kan vurdere ut fra eget skjønn om det skal avgis en umodifisert revisjonsberetning, eller om det først skal avgis en «30.6-beretning» som trekkes og deretter erstattes av en ny revisjonsberetning når alle har skrevet under regnskapet.

⁴ Innkallingsfristen i aksjeloven § 5-10 annet ledd kan fravikes etter § 5-7 om forenklet generalforsamling og dessuten når alle aksjeeiere er til stede på generalforsamlingen og godtar innkallingen. Se nærmere om dette nedenfor.

Hvis årsregnskapet ikke er vedtatt av styret slik at det kan godkjennes i generalforsamlingen innen fristen 30. juni, vurderer revisor hvor lang fristoverskridelsen er og hvilken betydning dette har for aksjeeierne. En oversittelse av fristen vil ofte ikke være noe alvorlig brudd på aksjeloven som det er behov for å omtale i revisjonsberetningen.

Styremøte og generalforsamling avholdes samme dag

Aksjeloven § 5-7 åpner for forenklet avholdelse av generalforsamlingen dersom ingen aksjeeiere motsetter seg at en sak blir behandlet etter bestemmelsen. Bestemmelsen åpner blant annet for at innkallingsbestemmelsen i aksjeloven kan fravikes, slik at styremøte og generalforsamling kan avholdes samme dag. Det er videre akseptert på ulovfestet grunnlag at saksbehandlingsreglene i aksjeloven, inkludert innkallingsfristene, kan fravikes dersom samtlige aksjeeiere er til stede i generalforsamlingen og er enige om å fravike saksbehandlingsreglene.

At styremøte og generalforsamling avholdes samme dag, er ganske vanlig i mindre selskaper med få aksjeeiere. Etter aksjeloven § 7-4 skal revisor avgi revisjonsberetningen til generalforsamlingen. Revisjonsberetningen skal være styret i hende senest to uker før den ordinære generalforsamlingen. Revisor kan avgi revisjonsberetningen mellom styremøte og generalforsamling som avholdes samme dag, men det vil ofte ikke være praktisk mulig.

I utgangspunktet vil det være en saksbehandlingsfeil i strid med aksjeloven at generalforsamlingen behandler og godkjenner regnskapet uten at revisor har avgitt revisjonsberetning. Beslutningen om å godkjenne regnskapet vil imidlertid være gyldig så sant saksbehandlingsfeilen ikke har hatt betydning for beslutningen. Det vil være tilfelle når revisor i ettertid avgir en umodifisert revisjonsberetning.

Vi mener at det er forsvarlig å håndtere denne ellers fullt lovlige behandlingsmåten, uten at senere avgivelse av revisjonsberetningen utgjør en saksbehandlingsfeil etter aksjeloven § 7-4. Formålet oppnås hvis generalforsamlingen er informert om revisors konklusjon på årsregnskapet, for eksempel gjennom at revisor oversender et usignert utkast til revisjonsberetning i forkant av general-

forsamlingen. Generalforsamlingen vil da ha et beslutningsunderlag. Etter vår vurdering bør derfor en slik behandlingsmåte kunne anses å være i samsvar med aksjeloven § 7–4.

Når styremøtet og generalforsamlingen avholdes samme dag, oppfatter vi at revisor i praksis ofte daterer revisjonsberetningen med samme dato som både styremøtet og generalforsamlingen ble avholdt. Dette er riktig datering når revisjonen avsluttes denne dagen slik vi har beskrevet ovenfor. Revisor må da ha utført revisjonshandlinger denne dagen for å verifisere at styret har vedtatt regnskapet og at daglig leder og alle styremedlemmene påtar seg ansvar for det avlagte regnskapet.

Et eksempel

Styret i et aksjeselskap avholder styremøte 23. mars 2018 kl. 14.00 hvor regnskapet for 2017 blir behandlet. Styremøtet avholdes i selskapets lokaler, men ett av styremedlemmene er på reise og deltar via Skype. Revisor er ikke selv til stede på styremøtet. Senere samme dag mottar revisor kopi av regnskapet som er signert elektronisk, men hvor det mangler signatur fra styremedlemmet som er på reise.

Revisor mottar samtidig en fullstendighetserklæring datert 23. mars 2018, fysisk signert av daglig leder og økonomisjef. Revisjonen er for øvrig avsluttet. Ledelsen må levere regnskapet til sin bankforbindelse før kl. 08:00 24. mars

2018, og styrets leder ber derfor om at revisjonsberetningen oversendes i løpet av 23. mars. Revisor ringer styremedlemmet som er på reise og får bekreftet at vedkommende deltok på styremøtet og er enig i regnskapet. Dette vil være tilstrekkelig revisjonsbevis som dokumenteres på vanlig måte.

Revisjonen er avsluttet 23. mars og revisor daterer revisjonsberetningen med denne datoen. Etter dette signerer revisor revisjonsberetningen elektronisk 23. mars 2017 kl. 20:30 og avgir beretningen samme dag. 27. mars mottar revisor en ny kopi av signert regnskap, hvor det siste styremedlemmet har signert elektronisk 27. mars kl. 08:15.

La oss gjøre bærekraftmålene til mer enn pynt!



MBA, BSc i økonomisk historie
Hanne Thornam
Leder for Sustainability Services i Norge i EY

Mange selskaper har nå knyttet seg til bærekraftmål i sine bærekraftrapporter. Spørsmålet er om dette er mer enn såkalt «SDG washing», eller pynt? og hvordan bærekraftmålene kan gi reell retning for strategi og tiltak?

Bærekraftmålene er populære

FNs 17 bærekraftmål (Sustainable Development Goals (SDG)) gir en enkel og lett kommuniserbar oversikt over problemer verdenssamfunnet må løse og lister opp en rekke muligheter for næringslivet til å bidra med løsninger.

Etter at bærekraftmålene ble lansert av FN i 2015, har de blitt mer og mer populære blant aktører i næringslivet. Som bærekraftkonsulenter opplever vi i økende grad spørsmål om hvordan bærekraftmålene kan integreres i forretningsstrategien, eller inkluderes i bærekraftrapporten. Spesielt i år oppfatter vi at mange med ansvar for bærekraft i selskapene opplever en sterk forventning om å kunne vise frem en kobling til bærekraftmålene, både fra eksterne og interne interessenter, og ikke minst fra toppledelsen selv. I Pia Lefevres undersøkelse av norsk næringsliv i 2017 kom det frem at over 70 % av selskapene har tatt til seg disse målene som et rammeverk for bærekraft.¹

At bærekraftmålene har blitt populære, er jo egentlig fantastiske nyheter. Slik vi opplever det, har bærekraftmålene gjort det enklere for flere å forholde seg til hva «bærekraft» betyr, og at betydningen kan være mangfoldig, og kanskje viktigst av alt

at bærekraft innebærer muligheter til å bidra til å løse de store problemene vi står overfor. Disse enkle kommuniserbare ikonene har skapt enkelhet og engasjement for et tema som for mange har vært litt uhandgripelig.

Foreløpig mange store ord, og få konkrete planer

Problemet med populariteten bærekraftmålene har fått, er at det ofte går litt fort i svingene. Det finnes store forretningsmuligheter i å levere løsninger på de globale problemene bærekraftmålene peker på, men da må det være gjennomtenkt, forankret og fokusert. Mange plukker ut de målene de opplever at selskapet allerede bidrar til gjennom sin virksomhet og viser frem disse – men få knytter dette til fremtidige forretningsmuligheter, eller forplikter seg til konkrete undermål for å drive selskapet i en tydelig retning. Enda færre knytter konkrete tiltak og kvantifiserbare mål til disse. Her er det fortsatt et stort potensial!

¹ Pia Lefevre, Incorporating sustainability in business, NTNU, 2017