



Félag löggiltra endurskoðenda

Ármúla 6 · 108 Reykjavík · Ísland · ☎ 688118 · Fax 688139

Alþingi
Erindi nr. P 118 / 1002
komudagur 1 / 2 1995

Reykjavík, 31. janúar 1995.

Alþingi
Efnahags- og viðskiptanefnd
b.t. Guðjóns Rúnarssonar
Þórshamri við Templarasund
150 REYKJAVÍK

Stjórn Félags löggiltra endurskoðenda sendir yður hér með hjálagða greinargerð álitsnefndar félagsins um breyting á lögum um bókhald varðandi viðurlög og málsmeðferð (72. mál).

Stjórn félagsins samþykkir fyrir sitt leyti umsögn álitsnefndar.

Vakin skal athygli á því að álitsnefnd er jafnframt með til umfjöllunar frumvarp um breyting á lögum um ársreikninga varðandi viðurlög og málsmeðferð og er þess að vænta að nefndin sendi frá sér álit sitt fljótlega.

Virðingarfyllst,
f.h. stjórnar Félags löggiltra endurskoðenda

Tryggvi Jónsson, varaformaður.

Reykjavík, 30. janúar 1995.

Stjórn Félags löggiltra endurskoðenda,
Ármúla 6,
108 Reykjavík.

Varðar: Umsögn skv. beiðni Efnahags- og viðskiptanefndar Alþingis um frumvarp til breytingar á lögum um bókhald varðandi viðurlög og málsmeðferð (72. mál).

Með bréfi dags. 15. desember 1994 óskar Efnahags- og viðskiptanefnd Alþingis eftir umsögn Félags löggiltra endurskoðenda um ofangreint frumvarp til laga. Stjórnin vísaði málinu til Álitsnefndar félagsins í samræmi við samþykktir þess. Álitsnefndin hefur nú fjallað um frumvarpið og fara niðurstöður hennar hér á eftir.

Almennt telur Álitsnefnd að tímabært sé að huga að skýrari ákvæðum um viðurlög vegna bókhaldslagabrota, enda verður að telja að mörg tilefni hafi verið á undanförunum árum til þess að breyta gildandi lagaákvæðum. Nefndin vill þó benda á, að hér er um vandmeðfarið efni að ræða, sem krefst undirbúnings og nokkurs umþóttunartíma, svo ekki verði úr óskynsamleg og varasöm lagasetning. Sá tími sem gefist hefur til að skoða frumvarpið er of stuttur, og því hvetur nefndin til þess að tíminn verði notaður allt til þingloka á vorþingi 1995 til að úr verði vönduð lagasetning.

Á þessu stigi vill Álitsnefnd FLE setja fram ýmsar athugasemdir og ábendingar varðandi frumvarpið, bæði að því er varðar efnistöð í heild og við einstakar frumvarpsgreinar. Meginatriði athugasemdana eru sem hér segir:

- a. Í 37. gr. frumvarpsins, sbr. 36. gr., virðist vera gert ráð fyrir frelsissviptingu allt að 6 árum vegna margháttadra brota, án þess að þær athafnir sem leiddu til brotanna þurfi að hafa byggst á ásetningi eða stórfelldu gáleysi og án þess að brotin þurfi að hafa haft í för með sér umtalsvert tjón.
- b. Álitsnefnd telur þörf á því að endurskoða áherslur í frumvarpinu og framsetningu ýmissa ákvæða þess. Að áliti nefndarinnar er óhjákvæmilegt að orðalagið verði almennara og hnitmiðaðra, án þess þó að megininntak frumvarpsins þurfi að bíða hnekki.

- c. Álitsnefnd þykir sýnt að ekki hafi komið að samningu frumvarpsins aðilar með næga faglega reynslu af reikningshaldi og atvinnurekstri.
- d. Ákvæði frumvarpsins um málsmeðferð tengjast að verulegu leyti ákvæðum skattalaga um málsmeðferð. Álitsnefnd telur afar óheppilegt og varasamt að blanda málsmeðferð í bókhalds- og reikningsskilamálum saman við skattamál.

Athugasemdir og ábendingar Álitsnefndar verða nú raktar í þremur köflum.

1. SAMANBURÐUR VIÐ EVRÓPSKA LÖGGJÖF

Af greinargerð með frumvarpinu verður ekki séð að skoðun hafi átt sér stað á sambærilegum ákvæðum um viðurlög og málsmeðferð í löggjöf Evrópulanda um bókhald og/eða í hegningarlögum. Álitsnefnd hefur ekki unnist tími til að láta framkvæma slík skoðun, en telur hins vegar óhjákvæmilegt að slík rannsókn og samanburður fari fram. Það er nokkuð ankannanlegt að setja almenna löggjöf hér á landi um bókhald, m.a. til samræmingar við evrópskan rétt, ef viðurlaga- og málsmeðferðarákvæði laganna eru önnur en í þeim erlendu lögum sem tekin hafa verið til viðmiðunar. Jafnframt verður að skoða hvort einstök ákvæði frumvarpsins stangist hugsanlega á við Mannréttindasáttmála Evrópu, sbr. umfjöllun hér á eftir um 40. gr.

Í dönskum lögum um bókhald eru almenn ákvæði um viðurlög, sbr. núgildandi 37. gr. laga um bókhald nr. 145/1994. Hins vegar eru í 302. gr. dönsku hegningarlaganna ákvæði um að refska skuli með sekt, varðhaldi eða fangelsi allt að einu ári, fyrir sérstaklega gróf brot vegna eftirfarandi athafna eða athafnaleysis:

- 1) foretager urigtige eller vildledende angivelser i forretningsbøger eller regnskaber, som det ifølge lov påhviler den pågældende at føre eller udfærdige,
- 2) undlader at føre forretningsbøger eller udfærdige regnskab på den måde, som der ifølge lov påhviler den pågældende at gøre det,
- 3) undlader at opfylde den ifølge lov foreskrevne pligt til at opbevare forretningsbøger, bilag eller andet regnskabsmateriale eller ødelægger sådant.

Þessi ákvæði danskra hegningarlaga eru að meginefni til hliðstæð 1.-4. tl. og 6. tl. 37. gr. frumvarpsins.

2. ÁHERSLUR, FRAMSETNING O. FL.

2.1. Eins og frá er greint í a-lið á bls. 1 virðist Álitsnefnd FLE að í 37. gr. frumvarpsins sé gert ráð fyrir frelsissviptingu allt að 6 árum vegna margháttaðra brota, án þess að þær athafnir eða athafnaleysi sem leiddu til brotanna þurfi að hafa byggst á ásetningi eða stórfelldu gáleysi og án þess að brotin þurfi að hafa haft í för

með sér umtalsvert tjón. Ef þessi skilningur er á rökum reistur, eða óvissa er um þýðingu 37. gr. að þessu leyti, er óhjákvæmilegt að endurskoðun fari fram á orðalagi 36. gr. og 1. mál. 37. gr. Brot, sem hefur í för með sér varðhald eða fangelsi, hlýtur að þurfa að hafa valdið tjóni og vera framið af ásetningi, stórfelldu gáleysi eða hirðuleysi. (Í þessu sambandi vill Álitsnefnd þó taka fram, að henni hefur ekki borist til skoðunar og umsagnar það frumvarp til laga um breytingar á almennum hegningarlögum, sem tengist því frumvarpi sem hér er til umfjöllunar.)

2.2. Álitsnefnd telur þær ítarlegu og orðmörgu lýsingar á athöfnum manna eða athafnaleysi, sem eru í 37. og 38. gr. frumvarpsins, óþarfar, villandi og jafnvel varasamar. Í slíkum upptalningum má alltaf finna brotalamir og færa fram rök fyrir því, að þar sem einhver tiltekin athöfn sé ekki beinlínis tilgreind í þessum greinum frumvarpsins, sé hún ekki refsiverð. Svo virðist sem að semjendur frumvarpsins hafi tekið flest skilgreind efnisatriði í 4. til og með 22. gr. laga nr. 145/1994, um bókhald, og raðað þeim skilmerkilega í umræddar greinar. Slíkar upptalningar og endurtekningar geta varla talist eðlilegar eða nauðsynlegar í kafla um viðurlög. Í 3. kafla hér á eftir eru gerðar tillögur um breytingar á einstökum tölulíðum og greinum frumvarpsins, sem fela bæði í sér breytt orðalag og samruna einstakra ákvæða.

2.3. Álitsnefnd telur að við samningu frumvarpsins hafi skort næga faglega reynslu af atvinnurekstri almennt og bókhaldi sérstaklega. Reynt verður í 3. kafla hér á eftir að bæta úr að nokkru leyti með tillögum um breytingar á 37. og 38. gr. frumvarpsins, en til stuðnings þessu álitu nefndarinnar skulu tilgreind tvö dæmi.

Í 5. töl. 37. gr. segir eftirfarandi:

Ef hann vanrækir að framkvæma vörutalningu í lok reikningsárs, þannig að ekki komi fram tilskildar upplýsingar um magn, einingarverð og útreiknað verðmæti hvernar vörutegundar eða vörubirgðir eru ranglega metnar til verðs, svo að verulega muni.

Hér er um óraunhæft ákvæði að ræða. Í fyrsta lagi virðist við lestur þessa tölulíðar vera gert ráð fyrir varðhalds- eða fangelsisdómi yfir manni, sem ekki láti koma fram í skrásettri vörutalningu "upplýsingar um magn, einingarverð og útreiknað verðmæti hvernar vörutegundar", án þess að ástæða sé til þess að ætla að vörubirgðirnar séu í raun ranglega metnar. Í öðru lagi virðist refsivert, án undantekninga, ef vörutalning fer ekki fram "í lok reikningsárs", án tillits til þess að tölvuædd birgðakerfi nútímans gefa færi á nauðsynlegri og fullnægjandi afstemmingu á birgðakerfi og vörubirgðum á hvaða tíma árs sem er. Í þessu efni virðist ekki vera tekið tillit í frumvarpinu til 2. mgr. 16. gr. laga nr. 145/1994, um bókhald, en þar segir eftirfarandi:

Þeir sem nota stöðugt birgðabókhald eru ekki bundnir af ákvæðum 1. mgr. [um birgðatalningu í lok hvers reikningsárs o.fl.] enda er þá gert ráð fyrir skipulegum talningum og að birgðaskrár séu leiðréttar með reglubundnum hætti.

Annað dæmi má finna í 3. tl. 38. gr. frumvarpsins. Þar er m.a. kveðið á um að brotlegt athafnaleysi sé ef maður vanrækir skriflega lýsingu á skipulagi og uppbyggingu bókhaldskerfis. Slík undantekningarlaus tilgreining á refsiverðu athæfi í þessu tilviki er óviðeigandi og varhugaverð, þar sem nákvæmar lýsingar á bókhaldskerfi eiga síður við í minni fyrirtækjum en í stærri fyrirtækjum með umfangsmikil tölvuvædd bókhaldskerfi. Óhjákvæmilegt er að skilgreina fyrst hvað ætti að felast í umræddri kerfislýsingu, áður en ákveðið er með lögum að athafnaleysi að þessu leyti varði við fangelsisvist.

3. EINSTAKAR GREINAR FRUMVARPSINS

Álitsnefnd telur rétt að setja hér fram tillögur varðandi einstakar greinar frumvarpsins, enda þótt nefndin telji í raun þörf á miklu víðtækari endurskoðun á frumvarpinu sem heild.

36. gr.

Álitsnefnd vísar til umfjöllunar sinnar í kafla 2.1 hér að framan.

37. gr.

Sú háttsemi sem telst brotleg skv. þessari grein telst ætíð meiri háttar brot gegn lögumum. Því er afar mikilvægt að vel sé vandað til efnis og texta.

1. tl. Engin athugasemd.

2. tl. Nefndin gerir hér tillögu um breytt orðalag þessa töluliðar og sameinar með því 2. og 4. tl.

§ Ef hann varðveitir ekki bókhald, fylgiskjöl eða önnur bókhaldsgögn eða gerir það á svo ófullnægjandi hátt, að ógerningur sé að rekja færslur viðskipta eða gera reikningskil.

3. tl. Nefndin telur að hugtakið "tvöfalt tekjuskráningarkerfi" hafi ekki neina lögformlega þýðingu varðandi brotlega háttsemi manns. Því er lagt til að 3. tl. orðist sem hér segir:

§ Ef hann rangfærir bókhald eða bókhaldsgögn, býr til gögn sem ekki eiga sér stoð í viðskiptum við aðra aðila, vantelur tekjur kerfisbundið eða hagar bókhaldi með öðrum hætti þannig að gefi ranga mynd af viðskiptum og notkun fjármuna, enda varði brotið ekki við 158. gr. almennra hegningarlaga.

4. tl. Fellur niður, sbr. breytingartillögu við 2. tl.

5. tl. Nefndin leggur til að þessi töluliður falli niður, sbr. umfjöllun í kafla 2.3, enda er þetta ítarlega ákvæði í 37. gr. um aðeins einn þátt reikningskila úr

öllu samræmi. Mat margra efnahagsliða getur haft áhrif á rekstrarreikning og/eða efnahagsreikning og því er varla eðlilegt eða skynsamlegt að tiltaka, að rangt mat aðeins eins eignaliðar teljist til meiri háttar brots gegn lögnum. Mat eigna, og gögn er undirbyggja og skýra það mat, er nauðsynlegt við gerð reikningsskila. Tölvukeyrð birgðaskrá eða skrásett vörutalning telst til bókhaldsgagna, sbr. 2. og 3. tl., og rangt mat birgða telst til rangfærslu sem er brotleg háttsemi, sbr. t.d. 3. tl. og 6. tl.

6.tl. Nefndin leggur til að orðalag þessa töluliðar verði sem hér segir:

§ Ef hann lætur undir höfuð leggjast að semja ársreikning í samræmi við niðurstöður bókhalds, eða ársreikningur hefur ekki að geyma nauðsynlega reikninga og skýringar eða er rangfærður að öllu leyti eða að hluta, enda varði brotið ekki við 158. gr. almennra hegningarlaga.

7. tl. Nefndin leggur til að orðalag þessa töluliðar verði eftirfarandi:

§ Ef maður, sem er upplýstur, aðstoðar bókhaldsskyldan mann eða fyrirsvarsmann lögadila við þau brot, sem lýst er í [1.-6.tl.], eða stuðlar meðvitað að þeim á annan hátt.

38. gr.:

Að mati Álitsnefndar er í þessari grein of langt gengið sem fyrr við ítarlegar lýsingar á brotlegum athöfnun eða athafnaleysi manna við bókhald. Því eru gerðar eftirfarandi athugasemdir og lagðar til breytingar sem hér segir:

1. tl. Engin athugasemd.

2. tl. Nefndin leggur til orðalagsbreytingar á þessum tölulið, m.a. vegna þess að hugtakið "reikningsskilavenja" á ekki við hér. Þrátt fyrir tillöguna er þó rétt að benda á, að óvissa gæti verið um skilgreiningu á hugtakinu "góð bókhaldsvenja", en menn eru vart á eitt sáttir um inntak þess hugtaks, sem að auki er í sífelldri þróun. Orðalagsbreytingarnar í tillögunni fela í sér að eðlilegt og sjálfsagt verður að fella niður töluliði nr. 4, 5, 6 og 7, sbr. einnig inntak 1. tl. í þessu sambandi.

§ Ef hann hagar ekki bókhaldi sínu á nægilega skýran, öruggan og aðgengilegan hátt, á grundvelli fullnægjandi gagna og í samræmi við góða bókhaldsvenju, þannig að erfitt sé að sannreyna og rekja viðskipti og notkun fjármuna.

3. tl. M.a. með vísun til umfjöllunar í kafla 2.3 hér að framan, leggur nefndin til eftirfarandi breytingar á þessum tölulið, sem jafnframt leiða til þess að 9. tl. fellur niður.

§ Ef hann vanrækir nauðsynlegt innra eftirlit, sem tryggi vörslu og lögbundna varðveislu bókhalds, bókhaldsgagna og ársreiknings.

4. tl. Fellur niður, sbr. breytingartillögu við 2. tl.

5. tl. Fellur niður, sbr. breytingartillögu við 2. tl.

6. tl. Fellur niður, sbr. breytingartillögu við 2. tl.

7. tl. Fellur niður, sbr. breytingartillögu við 2. tl.

8. tl. Nefndin leggur til að þessi töluliður orðist á eftirfarandi hátt.

§ Ef hann hagar ekki gerð ársreiknings eða einstakra þátta hans þannig, að hann gefi glögga mynd af rekstrarafkomu á reikningsárinu og efnahag í lok þess í samræmi við góða reikningsskilavenju.

9. tl. Fellur niður, sbr. breytingartillögu við 3. tl.

10. tl. Nefndin leggur til eftirfarandi orðalag á 10 tl.:

§ Ef maður, sem er upplýstur, aðstoðar bókhaldsskyldan mann eða fyrirsvarsmann lögaðila við brot þau, sem lýst er í [1.-8. tl.], eða stuðlar meðvitað að þeim á annan hátt.

39. gr.

Álitsnefnd hefur engar athugasemdir eða ábendingar fram að færa varðandi þessa grein.

40. gr.

Álitsnefnd hefur ekki fram að færa beinar athugasemdir eða tillögur varðandi þessa grein. Þó þykir rétt að benda á, að 1. ml. greinarinnar virðist geta falið í sér óeðlilega heimild til refsingar án lögfullrar sönnunar, og með því stangist greinin á við Mannréttindasáttmála Evrópu.

41. gr.

Eins og áður er bent á tengjast ákvæði frumvarpsins um málsmeðferð að verulegu leyti ákvæðum skattalaga um málsmeðferð. Álitsnefnd telur afar óheppilegt og varasamt að blanda málsmeðferð í bókhalds- og reikningsskilamálum saman við skattamál, með því að Skattrannsóknarstjóri ríkisins og Yfirskattanefnd eigi að hafa svo víðtæku hlutverki að gegna sem þessi grein frumvarpsins felur í sér. Bókhald og reikningsskil hafa miklu víðtækari skírskotun í efnahags- og atvinnulífi en þá sem snýr að skattheimtupætti ríkisvaldsins. Öllum ætti að vera ljóst að færsla bókhalds og gerð reikningsskila er ekki fyrst og fremst vegna skattskila. Hagsmunir, viðhorf og sérhæfing í skattamálum þarf auk þess ekki að fara að öllu leyti saman við hagsmuni, viðhorf og sérhæfingu í bókhalds- og reikningsskilamálum.

Einnig má benda á í þessu sambandi, að mikið vantar á að nægilega vel sé búið að Yfirskattanefnd, svo hún geti sinnt því hlutverki sem henni er ætlað skv. gildandi

lögum. En jafnvel þó svo væri, er langsótt að gera ráð fyrir að sektarúrskurðir vegna brota á lögum um bókhald þurfi að lúta sömu lögfræðilegu og réttarfarslegu sjónarmiðunum og brot á skattalögum. Ef fela á Yfirskattanefnd það hlutverk, sem gert er í frumvarpinu, verður að álitni Álitsnefndar FLE að endurskoða lögum um Yfirskattanefnd og breyta nefndinni í alhliða og sérhæfðan úrskurðaraðila á fyrsta réttarfarsstigi í hvers konar efnahagsbrotum. Sambærilegt, jafnvel með enn frekari áherslu, má í raun segja um embætti Skattrannsóknarstjóra ríkisins.

Álitsnefnd leggur til eftirfarandi breytingar á 41. gr. frumvarpsins:

1. mgr. Lagt er til að málsgreinin falli niður, enda fái brot á lögum um bókhald sömu réttarfarsmeðferð og flest önnur lagabrot í þessu landi.

2. mgr. Lagt er til að málsgreinin orðist sem hér segir:

§ Rannsóknarlögregla ríkisins fer með frumrannsókn opinberra mála vegna brota á lögum þessum. Skattrannsóknarstjóri ríkisins getur vísað máli til opinberrar rannsóknar að sjálfsdáðum, svo og eftir ósk sökunauts, ef talið er að brot gegn lögum þessum tengist brotum á lögum um opinber gjöld.

3. mgr. Engin athugasemd af hálfu Álitsnefndar.

4. mgr. Lagt er til að orðin "skattrannsóknarstjóra ríkisins eða" falli niður.

Virðingarfyllt,

Álitsnefnd Félags löggiltra endurskoðenda

Þórunn B. Jóhannsdóttir
Anna Kásson
Guðrún Jónsson
Guðrún Sigurðsson
Ólafur Þórunnsson