



# RÍKISENDURSKOÐUN

Skúlagötu 57, 105 Reykjavík IS-Iceland.

*Alþingi*  
*Erindi nr. P 135/2497*  
*komudagur 5.5. 2008*

Nefndasvið Alþingis,  
Austurstræti 8-10,  
150 Reykjavík.

Dagsetning  
28. apríl 2008

Tilvísun  
A-9  
LÖ/bb

Vísað er til erindis efnahags- og skattanefndar Alþingis, dags. 10. apríl sl., þar sem óskað er umsagnar um frumvarp til laga um endurskoðendur, 526. mál, EES-reglur, heildarlög. Meginviðfangsefni frumvarpsins er að koma til framkvæmda tilskipun Evrópuþingsins og ráðsins 2006/43/EB um lögboðna endurskoðun ársreikninga og samstæðureikninga.

Ríkisendurskoðun hefur farið yfir frumvarpið og gerir eftirfarandi athugasemdir við það:

## **Við 1. gr.**

### **A. Hugtakið endurskoðandi**

Í ofangreindri tilskipun er talað um „statutory auditor“ (þ.e. löggiltur endurskoðandi) en ekki „auditor“ eingöngu. Með þessu sýnist Evrópusambandið a.m.k. óbeint viðurkenna að til séu annars konar endurskoðendur en þeir sem sérhæft hafa sig í því að votta áreiðanleika reikningsskila. Í Danmörku er t.d. talað um „statsautoriserede revisor“ og „registrerede revisor“.

Rétt er að benda á að á síðustu áratugum hafa fleiri tegundir endurskoðunar en hefðbundin fjárhagsendurskoðun rutt sér til rúms hérlendis. Þannig er t.d. í lögum um Ríkisendurskoðun nr. 86/1997 nefndar tvær tegundir endurskoðunar þ.e. stjórnsluendurskoðun og umhverfisendurskoðun. Til viðbótar mætti nefna endurskoðun upplýsingakerfa. Þessar tegundir endurskoðunar krefjast oftast en ekki annarrar sérþekkingar en þeirrar sem „endurskoðendur“ búa yfir. Leggja verður ríka áherslu á í þessu sambandi að endurskoðendur (statutory auditors) skv. skilgreiningu frumvarpsins eru fyrst og síðast sérfræðingar í vottun áreiðanleika reikningsskila. Tryggt á að vera að þeir búi yfir yfirgripsmikilli og fullnægjandi þekkingu á reikningsskila-stöðlum og beitingu þeirra. Það sama gildir ekki endilega um aðrar tegundir endurskoðunar. Loks skal vakin athygli á því að í frumvarpinu er ekki lagst gegn notkun á heitinu „innri endurskoðandi“, sbr. 6. mgr. 4. gr.

Með vísan til þess sem að ofan segir og athugasemda við hugtakið endurskoðun hér á eftir er lagt til að í stað orðsins „endurskoðandi“ í framvarpinu komi „löggiltur endurskoðandi“.

## B. Hugtakið endurskoðun

Í frumvarpinu er endurskoðun skilgreind svo:

*„Óháð og kerfisbundin öflun gagna og mat á þeim í þeim tilgangi að láta í ljós rökstutt og faglegt álit endurskoðanda um áreiðanleika þeirra og framsetningu í samræmi við lög, settar reikningskilareglur eða önnur skilyrði sem fram koma í álitargerðinni.“*

Innan þessara skilgreiningar sýnist rúmast bæði hefðbundin fjárhagsendurskoðun og ýmsar úttektir á sviði stjórnisýsluendurskoðunar. Hins vegar er ljóst að hugtakið „statutory audit“ samkvæmt tilskipun Evrópusambandsins er þrengra. Í henni segir að „statutory audit“ *means an audit of annual accounts or consolidated accounts insofar as required by Community law.*” Að mati Ríkisendurskoðunar er í tilskipuninni í raun einungis verið að fjalla um fjárhagsendurskoðun og því þykir henni tillagan í frumvarpinu full víð. Af þessum sökum er lagt til að hugtakið endurskoðun verði skilgreint á þessa leið:

*„Óháð og kerfisbundin öflun gagna í tengslum við endurskoðun reikningsskila og samstæðureikningsskila og mat á þeim í þeim tilgangi að láta í ljós rökstutt og faglegt álit endurskoðanda um áreiðanleika þeirra og framsetningu í samræmi við lög um ársreikninga, settar reikningskilareglur eða önnur skilyrði sem fram koma í álitargerðinni.“*

Til viðbótar skal þess getið að æskilegt væri að hugtakið „non-practitioner“ verði skilgreint í lögnum. Það er skilgreint á eftirfarandi hátt í tilskipuninni:

*„non-practitioner“ means any natural person who, for at least three years before his or her involvement in the governance of the public oversight system, has not carried out statutory audits, has not held voting rights in an audit firm, has not been a member of the administrative or management body of an audit firm and has not been employed by, or otherwise associated with, an audit firm.*

Hér er um mikilvægt ákvæði að ræða sem ætlað er til þess að tryggja sjálfstæði og óháði endurskoðendaráðs. Þessi skilgreining tengist m.a. lokamálslið 14. gr. frumvarpsins en þar er mælt svo fyrir að meirihluti endurskoðendaráðs skuli skipaður „...öðrum en þeim sem hafa starfað við endurskoðun á síðustu þremur árum.“ Hvorki í greininni sjálfri né athugasemdum við hana er að finna frekari skýringar á hvað í þessu skilyrði felist.

## C.

Með vísan til þess að í 6. mgr. 4. gr. frumvarpsins er vikið að heitinu „innri endurskoðandi“ mætti að ósekju skilgreina bæði það hugtak og hugtakið „innri endurskoðun“ í frumvarpinu. Til fróðleiks má nefna að hefðbundin verkefni innri endurskoðenda eru m.a. eftirfarandi:

- Að kanna hvort stjórnendur og aðrir starfsmenn fyrirtækis fari eftir lögum, reglugerðum og ákvörðunum sem gilda um starfsemi þess.
- Að kanna hvort og þá hvernig fylgt er stefnu, skipulagi, áætlunum og verklagsreglum sem samþykktar hafa verið af stjórn og stjórnendum fyrirtækis.
- Að hafa eftirlit með því að fyrir liggja uppfærðar handbækur, verklagsreglur, verklýsingar, myndrænir verkferlar um starfsemi fyrirtækisins og heimildir til að skuldbinda það

- Að hafa umsjón með því að alltaf liggi fyrir heildstæð öryggisstefna um alla starfsemi fyrirtækisins.
- Að leggja mat á áhættugreiningu í starfseminni og kanna virkni áhættustýringar. Hún skoðar hvort áhættuþættir séu nægilega vel skilgreindir og hvort brugðist sé við þeim með viðeigandi hætti.

#### **Við 4. gr.**

Í 5. mgr. 4. gr. frumvarpsins segir m.a.:

*„Öðrum en endurskoðendum og endurskoðunarfyrirtækjum skv. 1. mgr. er ekki heimilt að nota orðin endurskoðandi eða endurskoðun í starfs- eða firmaheiti sínu. Þá er óheimilt að vekja þá trú að aðili sé endurskoðandi ef hann er það ekki, sbr., með notkun starfsheitis, firmanafns eða með öðrum hætti...“*

Orðin „eða með öðrum hætti“ í lokamálslið ofangreindrar málsgreinar sýnist mega túlka þannig að þeir sem ekki eru löggiltir endurskoðendur geti ekki sent frá sér skýrslur eða greinargerðir, sem kenndar væru við „endurskoðun“. Ekki verður komið auga á að þetta ákvæði sé komið úr nefndri tilskipun Evrópusambandsins. Umfjöllunarefni hennar eins og áður er vikið að einungis ein tegund endurskoðunar þ.e. „statutory audit“. Tilskipunin sem slík setur engar hömlur á aðrar tegundir endurskoðunar.

Verði þetta ákvæði að lögum kemur upp vafi um hvort heimilt sé að nota framvegis hugtök á borð við „stjórnsýsluendurskoðun“ og „umhverfisendurskoðun“ en bæði þessi hugtök er að finna í lögum um Ríkisendurskoðun eins og áður er getið. Þá er „endurskoðun upplýsingakerfa“ nokkuð þekkt hugtak. Verði frumvarpið að lögum óbreytt kann notkun framangreindra hugtaka að vekja hjá einhverjum þá tiltrú að um afrakstur af vinnu fjárhagsendurskoðenda (statutory auditors) sé að ræða þó svo sé oftast en ekki alls ekki raunin.

#### **Við 5. gr.**

Rétt þykir að vekja athygli á því að ákvæði 9. gr. tilskipunarinnar er ekki að finna í frumvarpinu en hún felur í sér heimild til þess að undanþyggja þá, sem þegar hafa lokið háskólaprófi í greinum er varða endurskoðendur og störf þeirra, til þess að þreyta próf samkvæmt þessari grein. Telja verður fullkomlega óeðlilegt að þeir, sem hafa staðist próf í viðurkenndum háskólum í greinum tengdum endurskoðun sé gert að þreyta próf í sömu námsgrein á ný fyrir prófanefnd endurskoðenda samkvæmt þessari grein.

#### **Við 6. gr.**

Samkvæmt 3. mgr. 6. gr. frumvarpsins skal endurskoðandi fyrir 15. janúar ár hvert senda Félagi löggiltra endurskoðenda staðfestingu um að hann hafi gilda starfsábyrgðartryggingu.

Einn megintilgangur tilskipunar Evrópusambandsins er að koma á opinberu eftirliti með löggiltum endurskoðendum (system of public oversight). Því sýnist æskilegra að

formlegt vald í þessu efni sé á könnu opinbers eftirlitsaðila á borð við endurskoðendaráð, sbr. V. kafla frumvarpsins, en ekki fagfélags.

#### **Við 12. gr.**

Samkvæmt 1. mgr. 12. gr. frumvarpsins *skulu* endurskoðendur hafa með sér fagfélag sem nefnist Félag löggiltra endurskoðenda og er endurskoðendum skylt að vera félagsmenn. Af þessu tilefni þykir aðeins rétt að minna á að stefnur og straumar á þessu réttarsviði á liðnum árum hafa verið á þá leið að veigamikil rök þurfi að búa að baki áformum um að afnema meginregluna um að engan megi skylda til aðildar að félagi. Nægir í því efni að vísa til 2. mgr. 74. gr. stjórnarskrárinnar og viðhorfa mannréttindadómstóls Evrópu. Að mati Ríkisendurskoðunar vantar nokkuð upp á fullnægjandi rökstuðning fyrir þessari breytingu í greinargerð frumvarpinu.

#### **14. gr.**

Í 2. mgr. 14. gr. segir „Skal formaður fullnægja skilyrðum til að vera skipaður í embætti héraðsdómara.“ ekki er gerð krafa um að formaður skuli vera lögfræðingur í tilskipun Evrópusambandsins. Ríkisendurskoðun er sammála því að mikilvægt sé að a.m.k. einn af fulltrúum í endurskoðunarráði sé löglærður. Hins vegar telur Ríkisendurskoðun að ekki eigi að binda það skilyrði við formann ráðsins. Í endurskoðunarráði þarf að vera mikil fagþekking þannig að sátt ríki um störf þess.

#### **15. gr.**

Í 2. mgr. segir m.a. „Endurskoðendaráð skal sérstaklega fylgjast með.“ Orðin „fylgjast með“ sýnist ekki nægilega nákvæm þýðing á „ultimate responsibility“ (sbr. 4. töluliður 32. greinar tilskipunarinnar.)

*„4. The system of public oversight shall have the ultimate responsibility for the oversight of:*

*(a) the approval and registration of statutory auditors and audit firms;*

*(b) the adoption of standards and professional ethics, internal quality control of audit firms and auditing, and*

*(c) continuing education, quality assurance and investigative and disciplinary systems.“*

Lagt er til að þetta verði orðað með eftirfarandi hætti: „*Endurskoðendaráð ber endanlega ábyrgð á:*

#### **Við 18. gr.**

Í síðustu málsgrein 18. gr. er gert ráð fyrir 50.000 kr. gjaldtöku vegna starfa endurskoðendaráðs. Í greininni er ekki gert ráð fyrir neinni undanþágu frá gjaldskyldu. Að mati Ríkisendurskoðunar væri ómaksins vert að fram komi í frumvarpinu eða gögnum því tengdu, t.d. væntanlegu nefndaráliti, að gjaldskyldan nái aðeins til þeirra sem eru

með virk réttindi, sbr. 4. gr., þ.e. sérhver löggiltur endurskoðandi, sem starfar við endurskoðun.

### Við 19. gr.

Í 19. gr. frumvarpsins sýnist vanta nokkur mikilvæg fyrirmæli úr 2. tölulið 22. gr. tilskipunarinnar. Þessi töluliður hljóðar svo: (Á ísl. ef búið er að þýða hann.)

*„2. Member States shall ensure that a statutory auditor or an audit firm shall not carry out a statutory audit if there is any direct or indirect financial, business, employment or other relationship — including the provision of additional non-audit services — between the statutory auditor, audit firm or network and the audited entity from which an objective, reasonable and informed third party would conclude that the statutory auditor's or audit firm's independence is compromised. If the statutory auditor's or audit firm's independence is affected by threats, such as self-review, self-interest, advocacy, familiarity or trust or intimidation, the statutory auditor or audit firm must apply safeguards in order to mitigate those threats. If the significance of the threats compared to the safeguards applied is such that his, her or its independence is compromised, the statutory auditor or audit firm shall not carry out the statutory audit.*

*Member States shall in addition ensure that, where statutory audits of public-interest entities are concerned and where appropriate to safeguard the statutory auditor's or audit firm's independence, a statutory auditor or an audit firm shall not carry out a statutory audit in cases of self-review or selfinterest.”*

Tekið skal fram að með „Non-audit services“ er átt við alls konar ráðgjöf og aðra þjónustu endurskoðanda en þá sem telst vera bein endurskoðun reikningsskila. Hætta á „self-review“ er t.d. til staðar þegar endurskoðendur aðstoða fyrirtæki við uppgjör, t.d. mat á ýmiss konar skuldbindingum s.s. skattskuldbindingum, ábyrgðarskuldbindingum, afskriftum og afföllum viðskiptakrafa o.s.frv. Til bóta væri að mælt væri með skýrum hætti um þessi atriði í lögnum til að girða fyrir ágreining.

### Um 21. gr.

Í 1. mgr. 21. gr. er mælt svo fyrir að þóknun fyrir endurskoðun skuli við það miðuð að hún geri endurskoðanda kleift að komast að rökstuddri niðurstöðu í samræmi við þær faglegu kröfur, sem settar eru fram í lögum þessum og gilda almennt um störf endurskoðanda. Rétt þykir að vekja athygli á því að þetta ákvæði er ekki ættað úr tilskipun Evrópusambandsins. Ekki er að fullu ljóst hver tilgangurinn að baki þessari leiðbeiningu um hvernig ákvarða skuli þóknun er. Ætla verður að þóknun fyrir endurskoðun byggji að jafnaði á samkomulagi milli endurskoðanda og kaupenda þjónustunnar rétt eins og í öðrum viðskiptum.

Ef nauðsynlegt þykir að lögfesta leiðbeiningu um ákvörðun þóknunar mætti hún að mati Ríkisendurskoðunar að ósekju vera almennari. Til hliðsjónar má benda á ákvæði 24. gr. laga nr. 77/1998 um lögmennt en þar segir að „lögmanni sé rétt að áskilja sér hæfilegt endurgjald fyrir störf sín og skal umbjóðanda hans eftir því sem unnt er gert ljóst hver það gæti orðið í heild sinni.“ Minnt skal á að ef endurskoðandi hefur á einhvern hátt verið hindraður við vinnu sína hvort sem um er að ræða fjárhagslegar takmarkanir eða aðrar, þá hefur hann alltaf möguleika á því að geta þess í áritun sinni að hömlur hafi verið settar á vinnu hans.

