

Frumvarp til laga

um breytingu á lögum um endurskoðendur og endurskoðun og lögum um ársreikninga
(endurskoðunarnefndir, siðareglur, sektarákvæði o.fl.).

Frá menningar- og viðskiptaráðherra.

I. KAFLI

Breyting á lögum um endurskoðendur og endurskoðun, nr. 94/2019.

1. gr.

Á eftir orðunum „til endurskoðendaráðs“ í 1. másl. 7. mgr. 4. gr. laganna kemur: sem veitir starfsleyfi.

2. gr.

Orðin „og siðareglur endurskoðenda“ í 1. másl. 1. mgr. 14. gr. laganna falla brott.

3. gr.

Á eftir orðinu „Endurskoðendaráð“ í 33. gr. laganna kemur: sem er sjálfstæð stjórnarsýslu-
nefnd.

4. gr.

Við 34. gr. laganna bætist ný málsgrein, svohljóðandi:
Endurskoðendaráði er heimilt að ráða sér starfsmann til þess að nefndin geti sinnt skyldum
sínum.

5. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 35. gr. laganna:

- a. Orðin „siðareglur endurskoðenda“ í 1. mgr. falla brott.
- b. Orðin „og siðareglum endurskoðenda“ í 2. tölul. 3. mgr. falla brott.
- c. Orðið „og“ í 3. tölul. 3. mgr. fellur brott.
- d. Við 3. mgr. bætist nýr tölulíður, svohljóðandi: frammistöðu endurskoðunarnefnda í sam-
ræmi við IX. kafla og reglugerð (ESB) nr. 537/2014.

6. gr.

Orðin „siðareglum endurskoðenda“ í 1. mgr. 37. gr. laganna falla brott.

7. gr.

Í stað orðsins „skal“ í 1. másl. 2. mgr. 48. gr. laganna kemur: er endurskoðendaráði heimilt
að.

8. gr.

Í stað orðanna „góða endurskoðunarvenju og siðareglur endurskoðenda“ í 4. tölul. 1. mgr. 49. gr. laganna kemur: og góða endurskoðunarvenju.

9. gr.

Í stað orðanna „góða endurskoðunarvenju og siðareglur endurskoðenda“ í 2. tölul. 51. gr. laganna kemur: og góða endurskoðunarvenju.

II. KAFLI

Breyting á lögum um ársreikninga, nr. 3/2006.

10. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 108. gr. a laganna:

- a. Við 2. mgr. bætast tveir nýir málslíðir, svohljóðandi: Sé nefndarmaður utanaðkomandi aðili skal hann tilnefndur af aðalfundi. Formaður nefndarinnar skal vera óháður einingunni og skipaður af nefndarmönnum eða stjórn einingarinnar.
- b. Í stað 3. másl. 3. mgr. koma tveir nýir málslíðir, svohljóðandi: Nefndarmenn skulu sameiginlega hafa yfir að ráða viðeigandi þekkingu og hæfni á því sviði sem endurskoðaða einingin starfar í. Að minnsta kosti einn nefndarmanna skal hafa þekkingu og hæfni á sviði reikningskila eða endurskoðunar.

11. gr.

Við 1. tölul. 108. gr. b laganna bætist: og eftir atvikum veita ráðleggingar eða leggja fram tillögur að umbótum við ferlið til að tryggja gæði reikningsskilanna, þ.m.t. heilindi upplýsinga í skýrslu stjórnar.

12. gr.

Á eftir 108. gr. d laganna koma tvær nýjar greinar, 108. gr. e og 108. gr. f, svohljóðandi:

a. (108. gr. e.)

Þrátt fyrir 1. mgr. 108. gr. a er ekki gerð krafa um að dótturfélag sem móðurfélag á 100% hlutafjár í þurfi að vera með endurskoðunarnefnd ef móðurfélagið uppfyllir kröfur um endurskoðunarnefnd á samstæðustigi.

b. (108. gr. f.)

Endurskoðendaráð skal meta frammistöðu endurskoðunarnefnda.

13. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 120. gr. laganna:

- a. Á eftir 2. másl. 5. mgr. kemur nýr málslíður, svohljóðandi: Ákvörðun ársreikningaskrár um álagningu sektar skv. 1. og 2. mgr. er endanleg á stjórnarsýslustigi.
- b. Við bætast þrjár nýjar málsgreinar, svohljóðandi:

Óinnheimtar stjórnvaldssektir falla ekki niður þótt aðilar verði síðar við kröfum ársreikningaskrár, sbr. þó 4. mgr. 121. gr.

Heimilt er að lækka eða fella niður stjórnvaldssekt skv. 1. og 2. mgr. hafi óviðráðanleg atvik sannarlega valdið því að félag hafi ekki staðið skil á ársreikningi eða samstæðureikningi til opinberra birtingar innan þeirra fresta sem kveðið er á um í 109. gr.

Heimild ársreikningaskrár skv. 8. mgr. til að lækka eða fella niður álagðar stjórnvaldssektir skv. 1. og 2. mgr. er háð því skilyrði að ársreikningi eða samstæðureikningi félags hafi verið skilað til ársreikningaskrár í samræmi við ákvæði laga þessara.

14. gr.

Lög þessi öðlast þegar gildi.

Greinargerð.

1. Inngangur.

Frumvarpið er samið í menningar- og viðskiptaráðuneytinu en með því eru lagðar til breytingar á lögum um endurskoðendur og endurskoðun, nr. 94/2019, og lögum um ársreikninga, nr. 3/2006.

Með frumvarpinu eru í fyrsta lagi innleidd ákvæði tilskipunar Evrópuþingsins og ráðsins 2014/56/ESB frá 16. apríl 2014 um breytingu á tilskipun 2006/43/EB um lögboðna endurskoðun ársreikninga og samstæðureikningsskila og reglugerðar Evrópuþingsins og ráðsins (ESB) nr. 537/2014 frá 16. apríl 2014 um sérstakar kröfur í tengslum við lögboðna endurskoðun á einingum sem tengjast almannahagsmunum og niðurfellingu á ákvörðun framkvæmdastjórnarinnar 2005/909/EB að því er varðar endurskoðunarnefndir. Innleiðingin kallar bæði á breytingu á lögum um endurskoðendur og endurskoðun og lögum um ársreikninga.

Með frumvarpinu er einnig brugðist við ábendingum sem ráðuneytinu hafa borist um tilvísun í lögum um endurskoðendur og endurskoðun til siðareglna endurskoðenda en ábendingarnar lúta að því hvort rétt sé að skýra lagaumhverfið, m.a. með hliðsjón af alþjóðlegum skuldbindingum. Í frumvarpinu er jafnframt heimild endurskoðendaráðs til að ráða sér starfsmann og að kveðið skuli á það með skýrum hætti að endurskoðendaráð teljist sjálfstæð stjórnslu-nefnd. Þá eru með frumvarpinu lagðar til breytingar á lögum um ársreikninga en breytingunni er ætlað að taka skref í átt að einföldun á stjórnsluframkvæmd mála þar sem lagðar hafa verið á stjórnvaldssektir vegna seinna skila ársreiknings eða samstæðureiknings skilaskyldra félaga samkvæmt lögnum.

2. Tilfni og nauðsyn lagasetningar.

Með lögum um endurskoðendur og endurskoðun, nr. 94/2019, voru sett ný heildarlög um endurskoðendur og verkefni þeirra við endurskoðun ársreikninga og samstæðureikninga. Áður voru í gildi lög um endurskoðendur, nr. 79/2008, en með þeim voru innleidd ákvæði tilskipunar Evrópuþingsins og ráðsins 2006/43/EB frá 17. maí 2006 um lögboðna endurskoðun ársreikninga og samstæðureikninga, um breytingu á tilskipunum ráðsins 78/660/EBE og 83/349/EBE og um niðurfellingu á tilskipun ráðsins 84/253/EBE.

Í kjölfar fjármálakreppunnar 2008 réðst Evrópusambandið (ESB) í endurskoðun á framan-greindri tilskipun og í kjölfarið voru annars vegar gerðar breytingar á tilskipuninni, sbr. tilskipun Evrópuþingsins og ráðsins 2014/56/ESB frá 16. apríl 2014 um breytingu á tilskipun 2006/43/EB um lögboðna endurskoðun ársreikninga og samstæðureikningsskila. Hins vegar voru settar sérstakar reglur um endurskoðun eininga tengdra almannahagsmunum (ETA), sbr. reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (ESB) nr. 537/2014 frá 16. apríl 2014 um sérstakar kröfur í tengslum við lögboðna endurskoðun á einingum sem tengjast almannahagsmunum og niðurfellingu á ákvörðun framkvæmdastjórnarinnar 2005/909/EB.

Í kjölfar gildistöku tilskipunar (ESB) 2014/56 og reglugerðar (ESB) nr. 537/2014 var ráðist í heildarendurskoðun á lögum nr. 79/2008 og eru núgildandi lög um endurskoðendur og endurskoðun, nr. 94/2019, afrakstur þeirrar vinnu. Þannig eru með lögum um endurskoðendur og

endurskoðun innleidd ákvæði tilskipunar (EB) 2006/43 eins og henni var breytt með tilskipun (ESB) 2014/56, sem og ákvæði reglugerðar (ESB) nr. 537/2014. Beðið var með innleiðingu á þeim ákvæðum tilskipunarinnar er lúta að endurskoðunarnefndum en ákvæði um endurskoðunarnefndir er að finna í lögum um ársreikninga. Með frumvarpi þessu er þannig lokið við innleiðingu tilskipunarinnar en auk þess er lagt til að tekið verði upp í texta laganna ákvæði reglugerðar (ESB) nr. 537/2014 um eftirlitshlutverki endurskoðendaráðs með endurskoðendanefndum. Í lögum um ársreikninga, nr. 3/2006, er einnig að finna ákvæði um endurskoðunarnefndir og kallar innleiðing tilskipunar (ESB) 2014/56 einnig á endurskoðun á þessum ákvæðum laga um ársreikninga. Með frumvarpi þessu er því verið að ljúka innleiðingu á endurskoðunartilskipun ESB með ákvæðum um endurskoðunarnefndirnar.

Í frumvarpinu er einnig að finna breytingartillögur er varða tiltekna þætti í eftirliti endurskoðendaráðs. Lagt er til að hugtakið góð endurskoðunarvenja nái einnig til siðareglna endurskoðenda þannig að endurskoðendur fylgi þeim siðareglum sem nýjastar eru á þeirra sviði á hverjum tíma.

Í frumvarpinu er lagt til að ákvarðanir ársreikningaskrár um álagningu stjórnvaldssekta vegna seinna skila ársreiknings eða samstæðureiknings sæti ekki stjórnslukæru en að í undantekningartilvikum geti ársreikningaskrá, berist beiðni frá skilaskyldum aðila, lækkað eða fellt niður stjórnvaldssekt hafi óviðráðanleg atvik sannarlega valdið því að félög hafi ekki staðið skil á ársreikningi eða samstæðureikningi til opinberrar birtingar innan þeirra fresta sem kveðið er á um í 109. gr. laga um ársreikninga, nr. 3/2006.

2.1. Endurskoðunarnefndir.

Endurskoðunarnefndir gegna lykilhlutverki í því að stuðla að gæðum hinnar lögboðnu endurskoðunar. Í aðfaraorðum tilskipunar ESB 2014/56 segir m.a. að einkum sé mikilvægt að efla óhæði og tæknilega getu endurskoðunarnefndar og það sé hægt að gera með því að gera þá kröfu að meiri hluti nefndarmanna sé óháður og að a.m.k. einn nefndarmaður sé bær til að sinna endurskoðun og/eða bókhaldi. Í tilmælum framkvæmdastjórnarinnar 2005/162 frá 15. febrúar 2005 um hlutverk stjórnarmanna, sem eru ekki framkvæmdastjórnarmanna í skráðum félögum svo og um stjórnarnefndir (eftirlitsstjórnarnefndir) félaga er að finna leiðbeiningar um það hvernig endurskoðunarnefndum er komið á fót og um starfa þeirra. Framangreind tilmæli taka eins og fyrr segir til skráðra félaga en ákvæði um endurskoðunarnefndir voru tekin upp í tilskipun ESB 2006/43 og var þar kveðið á um skyldu eininga tengdra almannahagsmunum til að skipa endurskoðunarnefnd. Í tilskipuninni er einnig að finna skilgreiningu á því hvaða einingar teljast vera einingar tengdar almannahagsmunum en það eru lögaðili sem er með skráð lögheimili á Íslandi og hefur verðbréf sín skráð á skipulegum markaði í ríki innan Evrópska efnahagssvæðisins í skilningi 14. liðar 1. mgr. 4. gr. tilskipunar 2004/39/EB, lánastofnanir eins og þær eru skilgreindar í 1. lið 1. gr. tilskipunar Evrópuþingsins og ráðsins 2000/12/EB og váttryggingafélög í skilningi 1. mgr. 2. gr. tilskipunar 91/674/EBE. Aðildarríkjum er heimilt að skilgreina aðra aðila sem einingar tengdar almannahagsmunum, t.d. aðila sem eru mjög mikilvægir almennings vegna þess hvers eðlis reksturinn er, vegna stærðar eða vegna fjölda starfsmanna. Á grundvelli þess síðastnefnda hefur Ísland skilgreint lífeyrissjóði sem hafa fullgilt starfsleyfi sem einingar tengdar almannahagsmunum og tiltekin sjávarútvegsfyrirtæki, stóriðju- og orkufyrirtæki, flugfélög, fjarskiptafélög og skipafélög sem stunda millilandaflutninga, samkvæmt nánari afmörkun í lögum, en um er að ræða fyrirtæki sem talin eru þjóðhagslega mikilvæg og varða hagsmuni almennings.

Í IX. kafla A laga um ársreikninga er að finna ákvæði um endurskoðunarnefndir eininga tengdum almannahagsmunum. Í gildandi lögum er kveðið á um að einingar tengdar almannahagsmunum skuli skipa endurskoðunarnefnd og ber stjórn einingar ábyrgð á skipun nefndarinnar, sbr. 1. og 2. mgr. 108. gr. a laga um ársreikninga. Í 3. mgr. 108. gr. a er svo kveðið á um hæfi nefndarmanna endurskoðunarnefnda en þeir skulu vera óháðir endurskoðanda eða endurskoðendum einingarinnar og skal meiri hluti nefndarmanna einnig vera óháður einingunni en óheimilt er að framkvæmdastjóri einingar eigi sæti í nefndinni. Kveðið er á um hæfi nefndarmanna en þeir skulu hafa þekkingu og reynslu í samræmi við störf nefndarinnar og skal einn nefndarmanna að minnsta kosti hafa staðgóða þekkingu og reynslu á sviði reikningsskila eða endurskoðunar. Í 108. gr. b laga um ársreikninga er kveðið á um hlutverk endurskoðunarnefnda en nefndin skal m.a. hafa eftirlit með endurskoðun ársreiknings og samstæðureiknings einingarinnar og öðrum störfum endurskoðanda og endurskoðunarfyrtækis. Nefndin skal meta óhæði endurskoðanda og endurskoðunarfyrtækja og hafa eftirlit með vinnuferli við gerð reikningsskila. Nefndin skal hafa eftirlit með fyrirkomulagi og virkni innra eftirlits einingarinnar, innri endurskoðun, ef við á, og áhættustýringu. Framangreind verkefni skulu ekki hafa áhrif á ábyrgð stjórnar, stjórnenda eða annarra á þessu sviði. Þá skal endurskoðunarnefnd setja fram tillögur um val endurskoðanda eða endurskoðunarfyrtækis og skal tillaga stjórnar um tilnefningu þeirra byggjast á tilmælum frá nefndinni. Árlega skal endurskoðandi eða endurskoðunarfyrtæki gera endurskoðunarnefnd grein fyrir störfum sínum og óhæði og skila skriflegri skýrslu um mikilvæg atriði sem fram hafa komið við endurskoðunina. Í skýrslunni skal sérstaklega geta um veikleika í innra eftirliti í vinnuferli við gerð reikningsskila. Eins og fyrr segir eru ákvæði um endurskoðunarnefndir í gildandi lögum innleiðing á ákvæði 41. gr. tilskipunar ESB 2006/43. Ákvæðið er að finna í X. kafla tilskipunarinnar en þar er einnig að finna ákvæði um beitingu sérákvæða að því er varðar óskráð fyrirtæki sem varða hagsmuni almennings, sbr. 39. gr., ákvæði um skýrslu um gagnsæi, sbr. 40. gr., ákvæði um óhæði endurskoðanda og endurskoðunarfyrtækja, og eininga tengdra almannahagsmunum, sbr. 42. gr., og gæðaeftirlit með störfum þeirra, sbr. 43. gr.

Með tilskipun ESB 2014/56 eru gerðar þær breytingar á X. kafla að 41. gr. eldri tilskipunar verður 39. gr. og önnur ákvæði kaflans eru flutt annað í tilskipuninni eða í reglugerð (ESB) nr. 537/2014. Í núgildandi 39. gr. tilskipunar ESB 2006/43 eins og henni var breytt með tilskipun ESB 2014/56 er þannig að finna ákvæði um skipan og hlutverk endurskoðunarnefndar. Nokkrar breytingar eru gerðar á ákvæði um skipan endurskoðunarnefndar og skerpt á reglunum. Þannig er í 1. mgr. 39. gr. kveðið á um að endurskoðunarnefndin geti bæði verið sjálfstæð nefnd eða nefnd stjórnar eða eftirlitsstjórnar einingarinnar. Kveðið er á um að nefndin í heild skuli hafa yfir að ráða hæfni sem viðkemur geiranum sem endurskoðaða einingin starfar í. Þá er kveðið á um að meiri hluti nefndarmanna skuli vera óháður endurskoðuðu einingunni, að formaður nefndarinnar skuli vera óháður en hann skal annaðhvort skipaður af nefndarmönnum eða eftirlitsstjórn einingarinnar eða kjörinn á hluthafafundi. Nokkrar breytingar eru gerðar á ákvæðum tilskipunarinnar um hlutverk endurskoðunarnefndar sem ætlað er að skerpa á þeim ákvæðum sem þegar eru í gildi. Þó er um nýmæli að ræða þar sem endurskoðunarnefnd er skv. b-lið 6. mgr. 39. gr. tilskipunarinnar gert að leggja fram tillögur að umbótum við ferlið til að tryggja gæði reikningsskilanna. Aðildarríkjunum er með 3.–5. mgr. 39. gr. tilskipunarinnar veitt heimild til að undanþiggja tiltekna einingar tengdar almannahagsmunum skyldunni til að skipa endurskoðunarnefnd. Ákvæðið er óbreytt frá því sem var fyrir breytinguna sem gerð var með tilskipun ESB 2014/56 en við innleiðingu tilskipunar ESB 2006/43 var tekin ákvörðun um að taka undanþáguákvæðin ekki inn í íslensk lög. Við endurskoðun ákvæðanna nú var

tekin sú ákvörðun að taka til skoðunar a-lið 3. mgr. 39. gr. tilskipunar ESB 2006/43 en ákvæðið kveður á um að þegar eining tengd almannahagsmunum er dótturfélag í skilningi 10. liðar 2. gr. tilskipunar Evrópuþingsins og ráðsins 2013/34/ESB frá 26. júní 2013 um árleg reikningsskil, samstæðureikningsskil og tilheyrandi skýrslur tiltekinna tegunda fyrirtækja, um breytingu á tilskipun Evrópuþingsins og ráðsins 2006/43/EB og niðurfellingu tilskipana ráðsins 78/660/EBE og 83/349/EBE ef dótturfélagið uppfyllir tilteknar kröfur 39. gr. tilskipunar ESB 2006/43 og reglugerðar (ESB) nr. 537/2014 á samstæðustigi.

Með reglugerð (ESB) nr. 537/2014 eru settar sérstakar reglur sem gilda um kröfur sem gerðar eru í tengslum við lögboðna endurskoðun á einingum sem tengjast almannahagsmunum. Í 42. gr. laga nr. 94/2019 er kveðið á um að reglugerð (ESB) nr. 537/2014 skuli hafa lagagildi hér á landi. Í reglugerðinni er að finna nokkur ákvæði sem taka til endurskoðunarnefnda. Í 11. gr. reglugerðarinnar er kveðið á um skyldu endurskoðenda eða endurskoðunarfyrirtækja sem annast lögboðna endurskoðun einingar til að leggja fram til endurskoðunarnefndar einingarinnar viðbótarskýrslu eins og nánar er kveðið á um í ákvæðinu. Í 2. mgr. 16. gr. reglugerðarinnar er kveðið á um hlutverk endurskoðunarnefndar við val á endurskoðanda eða endurskoðunarfyrirtæki. Þá er í c-lið 1. mgr. 27. gr. reglugerðarinnar kveðið á um að sá aðili sem í aðildarríki hefur verið falið eftirlit með endurskoðendum og endurskoðunarfyrirtækjum skuli reglulega vakta þróun á markaði varðandi veitingu þjónustu á sviði lögboðinnar endurskoðunar og skulu m.a. einkum meta frammistöðu endurskoðunarnefnda. Þrátt fyrir það að reglugerð (ESB) nr. 537/2014 hafi lagagildi hér á landi og að í 43. gr. laga nr. 94/2019 sé kveðið á um að endurskoðendaráð fari með eftirlit með endurskoðun samkvæmt reglugerðinni er talið rétt að kveða á um það í lögum um ársreikninga að endurskoðendaráð skuli meta frammistöðu endurskoðunarnefnda.

2.2. *Siðareglur endurskoðenda.*

Í 1. mgr. 14. gr. laga um endurskoðendur og endurskoðun er kveðið á um að endurskoðandi skuli rækja störf sín í samræmi við góða endurskoðunarvenju og siðareglur endurskoðenda og skuli af kostgæfni og samvirkusemi í hvítvetna fylgja ákvæðum þeirra laga og reglna sem gilda um störf hans. Í greinargerð með frumvarpi því er varð að núgildandi lögum um endurskoðun og endurskoðendur er að finna ítarlega umfjöllun um góða endurskoðunarvenju en þar segir m.a. að með góðri endurskoðunarvenju sé átt við faglegt viðmið sem á að tryggja að verkefni séu unnin á faglegan hátt í samræmi við lög og viðurkennt verklag endurskoðunarstéttarinnar og skuli ná utan um sibreytilegt umhverfi endurskoðenda. Þá segir að góða endurskoðunarvenju verði að túlka í samræmi við þær kröfur sem er að finna í lögum, reglum og stöðlum á hverjum tíma og það efni sem kennt er í háskólum og lagt er til grundvallar löggildingarprófum endurskoðenda. Eins og að framan greinir er í ákvæði 1. mgr. 14. gr. sérstaklega vísað til siðareglna endurskoðenda og byggist sú tilvísun á ákvæði 21. gr. tilskipunar 2006/43/EB eins og ákvæðinu var breytt með tilskipun 2014/56/ESB. Í 1. mgr. 21. gr. tilskipunar 2006/43/EB er kveðið á um að aðildarríkin skuli tryggja að allir endurskoðendur og endurskoðunarfyrirtæki hlíti siðareglum starfsstéttar, sem ná a.m.k. til starfa þeirra í þágu almennings, ráðvendni þeirra og hlutlægni, sem og starfshæfni og tilhlýðilegrar kostgæfni.

Siðareglur Félags löggiltra endurskoðenda (FLE) sem samþykktar voru á aðalfundi félagsins 2010 og staðfestar af efnahags- og viðskiptaráðherra í febrúar 2011 byggjast á siðareglum alþjóðasamtaka endurskoðenda (IFAC) „Code of Ethics for Professional Accountants“ frá júní 2005 ásamt þeim breytingum sem fram koma í endurskoðuðum reglum IFAC sem voru gefnar út í júlí 2009 og tóku gildi frá og með 1. janúar 2011. FLE er aðili að IFAC en tilgangur IFAC

samkvæmt stofnskrá er „þróun og efling endurskoðendastarfsins á heimsvísu með samræmdum stöðlum til að geta veitt sem besta þjónustu í almanna þágu”. Í þessu skyni hefur stjórn IFAC stofnað siðanefnd IFAC til að þróa og gefa út í sínu nafni siðareglur fyrir endurskoðendur um allan heim. Sem aðildarfélag að IFAC ber FLE að stuðla að upptöku siðareglna þeirra sem samtökin gefa út. Í eldri lögum um endurskoðendur, nr. 79/2008, var kveðið á um að endurskoðendur skuli fylgja siðareglum sem settar voru af FLE, sbr. 2. mgr. 8. gr. laganna.

Í greinargerð með frumvarpi því er varð að nógildandi lögum um endurskoðendur og endurskoðun, sjá umfjöllun um 14. gr. frumvarpsins, eru alþjóðlegir endurskoðunarstaðlar sem gefnir eru út af IFAC hluti af góðri endurskoðunarvenju. Þar kemur fram að góð endurskoðunarvenja er faglegt viðmið sem á að tryggja að verkefni séu unnin á faglegan hátt í samræmi við lög og viðurkennt verklag endurskoðendastéttarinnar og skal ná utan um síbreytilegt umhverfi endurskoðenda. Góða endurskoðunarvenju verður að túlka í samræmi við þær kröfur sem er að finna í lögum, reglum og stöðlum á hverjum tíma og það efni sem kennt er í háskólum og lagt er til grundvallar löggildingarprófum endurskoðenda. Góð endurskoðunarvenja nær þannig einnig til siðareglna sem endurskoðunarstéttin hefur sett sér, sem birtast í þeim siðareglum sem IFAC hefur gefið út. Siðareglurnar sem útgefnar eru af IFAC eru yfirgripsmikil yfirlýsing um þau gildi og þær meginreglur sem ættu að vera til leiðbeiningar í daglegum störfum endurskoðenda til að viðhalda viðurkenndu verklagi endurskoðendastéttarinnar. Það felst einnig í góðri endurskoðunarvenju að við endurskoðun skuli viðhöfð fagleg gagnrýni og að vera meðvitaður um möguleikann á því að verulegar/efnislegar skekkjur kunni að koma fyrir vegna staðreynda eða hegðunar sem gefur til kynna frávik, þ.m.t. svik eða villu. Einnig er í siðareglum IFAC kveðið á um að endurskoðandi eða endurskoðunarfyriertæki beiti faglegri gagnrýni þegar stjórnunarmat er skoðað að því er varðar gangvirði, virðisrýrnun eigna, reiknaðar skuldbindingar og framtíðarsjóðstreymi sem skiptir máli fyrir getu einingarinnar til að viðhalda áframhaldandi rekstrarhæfi. Þá er í ákvæðinu að finna skýringu á því hvað felst í faglegri gagnrýni en þar segir að um sé að ræða viðhorf sem felur í sér spyrjandi huga, sem er á varðbergi gagnvart aðstæðum sem geta gefið til kynna mögulegar skekkjur vegna villna eða svika, og gagnrýnið mat á endurskoðunargögnum með sönnunargildi.

2.3. Heimild til lækkunar eða niðurfellingar sekta.

Með lögum nr. 73/2016 voru gerðar breytingar á lögum um ársreikninga og var í 5. mgr. a-liðar 70. gr. frumvarps þess sem varð að lögum nr. 73/2016 meðal annars lagt til að ekki yrði unnt að skjóta ákvörðun ársreikningaskrár um álagningu sektar til æðra stjórnvalds. Við þinglega meðferð frumvarpsins voru gerðar breytingar á ákvæðinu þess efnis að ákvarðanir ársreikningaskrár um álagningu sekta vegna ófullnægjandi skila skyldu sæta kærnu til yfirséttanefndar og að ákvarðanir um álagningu sekta vegna seinna skila yrðu kærnanlegar til æðra stjórnvalds, á grundvelli almennrar kærueimildar 26. gr. stjórnsýslulaga, nr. 37/1993, sem í þessu tilviki er menningar- og viðskiptaráðuneytið (áður atvinnuvega- og nýsköpunaráðuneytið). Frá því að lög nr. 73/2016 tóku gildi hefur menningar- og viðskiptaráðuneytinu borist nokkur fjöldi kæra frá félögum sem ársreikningaskrá hefur lagt á stjórnvaldssektir vegna seinna skila eða vanskila á ársreikningi eða samstæðureikningi. Með skilvirkni viðskiptalífsins í huga þótti nauðsynlegt að ráðast í lagabreytingar. Með því að gera ákvarðanir ársreikningaskrár um álagningu sekta skv. 1. og 2. mgr. 120. gr. laga um ársreikningaskrá, nr. 3/2006, endanlegar á stjórnsýslustigi og veita ársreikningaskrá heimild til að fella niður eða lækka stjórnvaldssektir á félög sem hafa vanrækt að skila ársreikningi innan tilskilinna fresta samkvæmt lögnum má gera ráð fyrir að fleiri málum ljúki á lægra stjórnsýslustigi en samkvæmt nógildandi fyrirkomulagi. Í ljósi þeirra ítarlegu krafna sem gerðar eru til forms og efnis

úrskurða æðra stjórnvalds þykir rétt að einfalda framkvæmd með þessum hætti. Einnig má gera ráð fyrir að með því að veita þeim aðila sem hefur eftirlit með skilum umrædda heimild einfaldi slíkt málsmeðferð til muna sem er til hagræðingar fyrir viðskiptalífíð

Við samningu frumvarpsins var fyrirkomulag nágrannaríkja kannað við álagningu stjórnvaldssekta vegna vanskila eða seinna skila ársreiknings. Skoðað var sérstaklega hvort unnt væri að óska eftir lækkun eða niðurfellingu stjórnvaldssekta hjá álagningaraðila vegna vanskila eða seinna skila ársreiknings. Þá var aflað upplýsinga um þau tilvik sem réttlætt gætu niðurfellingu eða lækkun stjórnvaldssektar ef slíkt átti við.

Í Noregi eru sektir lagðar á félög ef ársreikningi er ekki skilað innan frests af hálfu Brønnøysundregistrene. Greiði félög ekki sektina fellur hún á endanum á stjórnarmenn félaga. Ef ársreikningi er ekki skilað innan sex mánaða frá því að skilafrestur er liðinn er farið fram á slit félags. Sektir vegna seinna skila ársreiknings eru ekki kærnanlegar til æðra stjórnvalds en hins vegar er hægt að óska eftir niðurfellingu ákvörðunar um sekt vegna seinna skila ársreiknings til Brønnøysundregistrene séu ákveðin skilyrði uppfyllt. Geta ákvarðanir Brønnøysundregistrene í niðurfellingarmálum sætt kærur til skattyfirvalda (n. Skatteetaten). Í Noregi hafa á síðustu fimm árum árlega verið lagðar að meðaltali 18.760 sektir á félög af hálfu Brønnøysundregistrene vegna seinna skila ársreiknings. Brønnøysundregistrene bárust á sama tíma að meðaltali 2.097 beiðnir um niðurfellingu sekta vegna seinna skila ársreiknings og að meðaltali var fallist á beiðnir um niðurfellingu sekta í 11,4% tilvika. Hlutfallið hefði verið enn lægra að sögn skrárinnar ef ekki hefði verið fyrir kórónuveirufaraldurinn, en fleiri sektir voru felldar niður en ella á þeim tíma sem faraldurinn stóð yfir.

Í Danmörku eru sektir lagðar á stjórnarmenn félaga ef ársreikningur eða samstæðureikningur berst utan lögbundins frests. Eru sektir einungis lagðar á stjórnarmenn félaga eftir að ársreikningi hefur verið skilað til danska Erhvervsstyrelsen. Dragist skilin enn frekar er í flestum tilvikum farið fram á slit félags. Sektir sem lagðar eru á stjórnarmenn félaga vegna seinna skila ársreiknings eru kærnanlegar til sérstakrar kærunefndar innan stjórnsýslunnar (d. Erhvervsankenævnet) en jafnframt er unnt að senda Erhvervsstyrelsen beiðni um niðurfellingu sekta vegna seinna skila ársreiknings. Á árinu 2022 bárust Erhvervsstyrelsen alls 155 kvartanir við sektarálagningu vegna seinna skila ársreiknings. Í 76 tilvikum voru sektir felldar niður en í 79 tilvikum var niðurfellingu hafnað af hálfu danska viðskiptaráðsins.

Í Svíþjóð er það Bolagsverket sem tekur við ársreikningum og leggur sektir á félög vegna vanskila á ársreikningi. Ef ársreikningi er ekki skilað innan 11 mánaða frá lokum reikningsársins hefur Bolagsverket heimild til að krefjast slita á félaginu. Innan tveggja mánaða frá því að stjórnvaldssekt er lögð á félög vegna seinna skila ársreiknings geta félög kært sektarákvörðunina til stjórnsýsludómstóls (s. Förvaltningsrätten i Härnösand). Félög geta einnig lagt fram beiðni til Bolagsverket um niðurfellingu stjórnvaldssektar vegna seinna skila ársreiknings og er sú ákvörðun einnig kærnanleg til stjórnsýsludómstóls. Í sænsku ársreikningalögunum er tekið fram að heimilt sé að fella niður sekt vegna seinna skila ársreiknings ef óviðráðanleg og utanáðkomandi atvik hafa sannarleg valdið því að ársreikningi er ekki skilað í tíma. Sú heimild nær einnig til atvika þar sem álagning sektar telst augljóslega óréttlát. Samkvæmt upplýsingum frá Bolagsverket er flestum beiðnum um lækkun eða niðurfellingu sektar synjað og er ströng sönnunarkrafa gerð til félaga um að sýna fram á að sannarlega óviðráðanleg atvik hafi valdið vanskilum ársreiknings. Á árinu 2022 móttók Bolagsverket alls 1.122 beiðnir um niðurfellingu sekta vegna seinna skila ársreiknings. Í 189 tilvikum voru sektir felldar niður.

3. Meginefni frumvarpsins.

Í frumvarpinu er að finna breytingar á lögum um endurskoðendur, nr. 94/2019, og breytingar á lögum um ársreikninga, nr. 3/2006.

Breytingarnar á lögum um endurskoðendur eru tvíþættar. Í fyrsta lagi er að finna ákvæði til innleiðingar á tilskipun 2014/56/ESB og reglugerð (ESB) nr. 537/2014 um endurskoðunarnefndir. Í öðru lagi er að finna ákvæði er lúta að því að skýra betur stöðu siðareglna endurskoðenda og hvaða siðareglum endurskoðendum ber að fylgja. Sterk hefð er fyrir hugtakinu góð endurskoðunarvenja á Norðurlöndum og með lögum um endurskoðendur og endurskoðun, nr. 94/2019, er rennt styrkari stöðum undir það hugtak hér á landi og er talið að það sé skýrara að setja siðareglurnar undir það hugtak þar sem breytingar geta orðið á alþjóðlegum siðareglum endurskoðenda sem þeim ber að fylgja á hverjum tíma. Lagt er til að kveðið verði á um það í lögnum að endurskoðendaráð sé sjálfstæð stjórnslunefnd.

Breytingarnar á lögum um ársreikninga eru tvíþættar. Í fyrsta lagi lúta þær að því að innleiða ákvæða tilskipunar 2014/56/ESB og reglugerðar (ESB) nr. 537/2014 um endurskoðunarnefndir. Í samráðsferlinu var lagt til að horfa til Noregs varðandi innleiðingu á valkvæðu ákvæði varðandi undanþáguheimild tilskipunarinnar varðandi endurskoðunarnefnd dótturfélags í 100% eigu móðurfélags ef móðurfélagið uppfyllir þær kröfur sem gerðar eru. Í öðru lagi eru í frumvarpinu lagðar til breytingar til einföldunar á stjórnsluframkvæmd mála þar sem lagðar hafa verið á stjórnvaldssektir vegna seinna skila ársreiknings eða samstæðureiknings félags. Lagt er til að ákvarðanir ársreikningaskrár um álagningu stjórnvaldssekta vegna seinna skila ársreiknings sæti ekki stjórnslukæru til æðra stjórnvalds en að í undantekningartilvikum geti ársreikningaskrá, berist beiðni frá skilaskyldum aðila, lækkað eða fellt niður stjórnvaldssekt hafi óviðráðanleg atvik sannarlega valdið því að félög hafi ekki staðið skil á ársreikningi eða samstæðureikningi til opinberrar birtingar innan þeirra fresta sem kveðið er á um í 109. gr. laga um ársreikninga nr. 3/2006. Nauðsynlegt er að ársreikningaskrá geti tekið tillit til óvæntra eða sérstakra atvika eða aðstæðna sem kunna að koma upp í tengslum við álagningu stjórnvaldssekta. Atvik eða aðstæður þar sem niðurfelling kynni að koma til greina væru t.d. óyfírstíganlegar hindranir til að verða við kröfu um skil ársreiknings eða samstæðureiknings.

Ákvarðanir ársreikningaskrár um álagningu stjórnvaldssekta vegna seinna skila ársreikninga hafa sætt kæru til æðra stjórnvalds (í þessu tilviki menningar- og viðskiptaráðuneytið, áður atvinnuvega- og nýsköpunarráðuneytið) frá því að lög nr. 73/2016 tóku gildi, um breytingu á lögum um ársreikninga, nr. 3/2006. Á þessum árum hefur nokkur fjöldi stjórnvaldskæra borist ráðuneytinu. Telur ráðuneytið nauðsynlegt að gera ársreikningaskrá kleift að taka tillit til óviðráðanlegra atvika eða aðstæðna sem sannarlega hafa valdið því að félög hafi ekki staðið skil á ársreikningi eða samstæðureikningi í tíma. Er það í samræmi við meðalhófsreglu sem stjórnvöld eru bundin af við álagningu stjórnvaldssekta og lögfest er í stjórnslulögum, nr. 37/1993. Er því lagt til að ársreikningaskrá hafi í undantekningartilvikum heimild til að lækka eða fella niður stjórnvaldssekt hafi óviðráðanleg atvik sannarlega valdið því að félög vanræki skyldu sína til að standa skil á ársreikningi í tíma. Eðli máls samkvæmt ætti aðeins að vera um að ræða fátíð tilvik sem leitt geta til þess að stjórnvaldssekt verði lækkuð eða felld niður enda um undantekningu að ræða sem fara ber með sama hætti og aðrar undantekningar og túlka þröngri lögskýringu.

Í frumvarpinu er lagt til að ákvarðanir ársreikningaskrár um stjórnvaldssektir vegna seinna skila ársreikninga séu endanlegar á stjórnslustigi og því ekki kæranlegar til æðra stjórnvalds. Ákvæði 1. og 2. mgr. 120. gr. laganna er skýrt hvað tímafresti varðar og er með skýrum hætti kveðið á um skyldu ársreikningaskrár til að leggja stjórnvaldssektir á þau félög sem vanrækja

skyldur sínar samkvæmt ákvæðinu. Túlkun ákvæðisins ætti því ekki að vera miklum vandkvæðum bundin. Hins vegar er ekki lokað fyrir það skotið að atvik geti komið upp sem valda því að félag hafi með engum hætti verið unnt að standa skil á ársreikningi innan lögbundins skilafrests, eða jafnvel undantekningartilvik sem réttlætt geta lækkun stjórnvaldssektar vegna vanskila ársreiknings. Í slíkum tilvikum verður félögum því samkvæmt frumvarpinu kleift að óska eftir niðurfellingu eða lækkun stjórnvaldssektar vegna seinna skila ársreiknings. Hins vegar þykir rétt að ákvörðun ársreikningaskrár um lækkun eða niðurfellingu sekta skv. 7. mgr. 120. gr. laganna sæti stjórnslukæru á grundvelli almennrar kærueimildar 26. gr. stjórnslulaga, nr. 37/1993, í ljósi þess að þar geta verið álitamál til staðar sem rétt er að unnt verði að taka til endurskoðunar af hálfu æðra stjórnvalds. Er þetta fyrirkomulag að norskri fyrirmynd og ætti að auka skilvirkni og fyrirsjáanleika við úrlausn mála um stjórnvaldssektir.

4. Samræmi við stjórnarskrá og alþjóðlegar skuldbindingar.

Þær breytingar sem lagðar eru til stangast ekki á við ákvæði stjórnarskrárinnar eða alþjóðlegar skuldbindingar Íslands.

Frumvarpið gaf ekki sérstakt tilefni til að skoða samræmi við stjórnarskrá.

Með frumvarpinu eru lagðar til breytingar á lögum um endurskoðendur og endurskoðun og lögum um ársreikninga m.a. að því er varðar endurskoðunarnefndir en um er að ræða innleiðingu á ákvæðum tilskipunar ESB 2006/43 eins og henni var breytt með tilskipun (ESB) 2014/56 og ákvæðum reglugerðar (ESB) nr. 537/2014. Ákvæði frumvarpsins eru í samræmi við ákvæði EES-samningsins, eins og viðauka XXII við samninginn hefur verið breytt með upptöku framangreindra gerða í samninginn. Með frumvarpinu eru þannig innleidd í löggjöf ákvæði framangreindrar tilskipunar og reglugerðir ESB eins og Íslandi er skylt að gera vegna aðildar sinnar að EES-samningnum. Aðrar breytingar sem lagðar eru til á lögum um endurskoðendur og lögum um ársreikninga eru í samræmi við ákvæði tilskipana Evrópuþingsins og ráðsins á viðkomandi sviði.

5. Samráð.

Frumvarpið er samið í menningar- og viðskiptaráðuneytinu. Drög að frumvarpi til laga um breytingu á lögum um endurskoðendur og endurskoðun og lögum um ársreikninga að því er varðar endurskoðunarnefndir, siðareglur endurskoðenda o.fl. var birt í samráðsgátt stjórnvalda dags. 16.–27. mars 2023 og var athygli helstu haghafa vakin á því. Fimm umsagnir bárust í samráðsgáttina við frumvarpið, frá Gildi – lífeyrissjóði, Deloitte ehf., Samtökum atvinnulífsins og Viðskiptaráði Íslands, Samtökum verslunar og þjónustu og Landssamtökum lífeyrissjóða.

Í umsögn Gildis er m.a. lagt til varðandi tilnefningar utanaðkomandi aðila í endurskoðunarnefnd á aðalfundi skuli vísa til ársfunda lífeyrissjóða þegar um lífeyrissjóði er að ræða. Brugðist var við ábendingunni í greinargerð frumvarpsins.

Í sameiginlegri umsögn Viðskiptaráðs Íslands og Samtaka atvinnulífsins er m.a. lagt til að formaður endurskoðunarnefndar sé skipaður af nefndarmönnum eða stjórn endurskoðuðu einingarinnar eins og kveðið er á um í tilskipuninni. Um réttmæta ábendingu er að ræða og var ákvæðinu breytt í samræmi við framangreint. Í umsögninni er einnig bent á mikilvægi þess að kærueimild sé til staðar sérstaklega þegar vafi leikur á um réttmæti sektarálagningar ársreikningaskrár vegna seinna skila ársreiknings. Það sé bæði óskilvirkt og kostnaðarsamt að þurfa að leita til dómstóla í slíkum tilvikum. Ráðuneytið bendir á að þrátt fyrir að með frumvarpinu sé lagt til að ákvarðanir ársreikningaskrár um sektarálagningu skv. 1. og 2. mgr.

120. gr. laga um ársreikninga, nr. 3/2006, verði endanlegar á stjórnslustigi er ársreikningaskrá jafnframt veitt heimild til að fella niður eða lækka stjórnvaldssektir vegna seinna skila ársreiknings berist beiðni þar að lútandi frá skilaskyldum aðila. Getur sú ákvörðun síðan sætt stjórnvaldskæru til æðra stjórnvalds á grundvelli almennrar kæruheimildar 26. gr. stjórnslulaga, nr. 37/1993, og því verður ekki séð að ástæða sé til að gera breytingar á ákvæði a-liðar 13. gr. frumvarpsins.

Í umsögn SVÞ – Samtaka verslunar og þjónustu er tekið fram að skilningur hagsmunahóps bókhaldsstofa innan samtakanna sé sá að ákvæði a-liðar 13. gr. frumvarpsins sé ekki ætlað að hrófla við því að unnt sé að kæra niðurstöðu ársreikningaskrár skv. 3. mgr. 120. gr. laga um ársreikninga, nr. 3/2006, til æðra stjórnvalds. Sé sá skilningur réttur er ekki talið tilefni til athugasemda enda sé úrlausn kæru er varðar tímasetningu skila allt annars eðlis en úrskurður um það hvort ársreikningur eða samstæðureikningur uppfylli lagaskilyrði að öðru leyti. Ráðuneytið bendir á að með frumvarpinu er aðeins lagt til að ákvarðanir ársreikningaskrár skv. 1. og 2. mgr. 120. gr. laga um ársreikninga verði endanlegar á stjórnslustigi og því verður áfram unnt að kæra ákvarðanir ársreikningaskrár um ófullnægjandi skil ársreiknings eða samstæðureiknings til yfirskattanefndar skv. 3. mgr. 120. gr., sbr. 5. mgr. 120. gr. laga um ársreikninga.

Í umsögn Deloitte er bent á að ekki sé nægjanlega skýrt þegar vísað er til síðareglna að það sé átt við síðareglur IFAC eins og þær hafa verið birtar á hverjum tíma en ekki síðareglur FLE sem ekki hafa verið uppfærðar. Gerðar voru breytingar á greinargerð frumvarpsins til að bregðast við ábendingunni.

Samráð var haft við endurskoðendaráð og Félag löggiltra endurskoðenda varðandi síðareglur endurskoðenda þar sem þau ákvæði snerta fyrst og fremst endurskoðendur og endurskoðendaráð sem eftirlitsaðila. Samráð var haft við endurskoðendaráð um ákvæði er lúta að endurskoðendaráði og eftirlitshlutverki þess. Hvað varðar ákvæðin um endurskoðunarnefndir þá snerta þau félög sem teljast einingar tengdar hagsmunum og var haft samráð við fulltrúa reikningsskilaráðs, fulltrúa endurskoðendaráðs, Seðlabanka Íslands (FME), Samtök atvinnulífsins, Samtök fjármálafyrirtækja og Viðskiptaráð Íslands.

Hvað varðar ákvæðið er lýtur að álagningu stjórnvaldssekta og endurskoðun sektarálagningar var haft samráð við ársreikningaskrá.

6. Mat á áhrifum.

Frumvarpið er tvíþætt og lýtur að breytingum á lögum um endurskoðun og endurskoðendur, nr. 94/2019, og breytingar á lögum um ársreikninga, nr. 3/2006.

Breytingarnar á lögum um endurskoðun og endurskoðendur hafa áhrif á endurskoðendur og eftirlit með þeim. Það eru nokkur atriði er lúta að því að gera lögin skýrari varðandi eftirlitshlutverk endurskoðendaráðs en þar að auki er endurskoðendaráði falið eftirlit með endurskoðunarnefndum. Það felur í sér aukin verkefni fyrir eftirlitið. Endurskoðendaráð hefur verið með starfsmann fyrir ráðið í verktöku. Starfsmaðurinn hefur getað létt undir með umsýslu fyrir nefndina og þannig fækkað tímum nefndarmanna. Telur endurskoðendaráð að hagkvæmara væri fyrir ráðið að fá að ráða sér starfsmann í stað þess að kaupa þessa þjónustu í verktöku. Horft er hér til ákvæðis sem er að finna í lögum um sölu fasteigna og skipa, nr. 70/2015.

Breytingarnar á lögum um ársreikninga eru tvíþættar. Í fyrsta lagi hafa breytingar áhrif á félög sem teljast vera einingar tengdar almannahagsmunum og er gert að vera með endurskoðunarnefndir. Verði heimildarákvæðið í a-lið 13. gr. frumvarpsins að lögum getur það sparað dótturfélögum það að hafa endurskoðunarnefndir og þann kostnað sem því fylgir.

Í öðru lagi má gera ráð fyrir að tillögur að breytingum á ákvæðum laganna um stjórnvaldssektir vegna skila á ársreikningi og heimild ársreikningaskrár til lækkunar og niðurfellingar sekta vegna seinna skila ársreiknings geti leitt til þess að fleiri málum verði lokið á lægra stjórnsýslustigi en samkvæmt núgildandi fyrirkomulagi. Gera má ráð fyrir að slíkt fyrirkomulag einfaldi málsmeðferð sem er til hagræðingar fyrir viðskiptalífið og er að Norrænni fyrirmynd.

Frumvarpið er lagt fram með það fyrir augum að skýra lagarammann fyrir endurskoðendur og fyrir félög því mikilvægt er að leikreglur séu skýrar fyrir viðskiptalífið og notendur reikningsskila og fyrir trúverðugleika íslenska markaðarins.

Um einstakar greinar frumvarpsins.

Um 1. gr.

Lagt er til að tekið verði sérstaklega fram í ákvæðinu að endurskoðendaráð veiti starfsleyfi til endurskoðunarfyrirtækja. Í gildandi lögum er kveðið á um að sækja skuli um starfsleyfi fyrir endurskoðunarfyrirtæki til endurskoðendaráðs og hefur endurskoðendaráð veitt slíkt starfsleyfi. Hins vegar þykir réttara að kveðið sé skýrt á um það að það sé ráðið sem veiti starfsleyfin.

Um 2. gr.

Í 2. gr. frumvarpsins er lagt til að felld verði brott tilvísun í 14. gr. laganna til siðareglna endurskoðenda. Eins og fjallað er um í greinargerð með frumvarpi því er varð að núgildandi lögum um endurskoðendur og endurskoðun, sjá umfjöllun um 14. gr. frumvarpsins sem varð að lögum nr. 94/2019, eru alþjóðlegir endurskoðunarstaðlar sem gefnir eru út af IFAC hluti af góðri endurskoðunarvenju. Í umfjölluninni kemur fram að góð endurskoðunarvenja er faglegt viðmið sem á að tryggja að verkefni séu unnin á faglegan hátt í samræmi við lög og viðurkennt verklag endurskoðendastéttarinnar og skal ná utan um sібreytilegt umhverfi endurskoðenda. Góða endurskoðunarvenju verður að túlka í samræmi við þær kröfur sem er að finna í lögum, reglum og stöðlum á hverjum tíma og það efni sem kennt er í háskólum og lagt er til grundvallar löggildingarprófum endurskoðenda. Góð endurskoðunarvenja nær þannig einnig til siðareglna sem endurskoðunarstéttin hefur sett sér, sem birtast í þeim siðareglum sem IFAC hefur gefið út. Í ljósi þess að þær reglur sem fram koma í siðareglum IFAC teljast vera hluti af góðri endurskoðunarvenju er ekki talin þörf á því að vísað sé sérstaklega til siðareglna í 14., 35., 37., 49. og 51. gr. laganna og því lagt til að tilvísunin í siðareglur í ákvæðunum verði felld brott. Áfram verður þó vísað til siðareglna í umfjöllun um í hverju endurmenntun endurskoðenda skal felast í 9. gr. og í reglum um gæðakerfi í 18. gr. laganna.

Um 3. gr.

Í greininni er lagt til að kveðið verði skýrt á um að endurskoðendaráð teljist sjálfstæð stjórnsýslunefnd.

Fyrst var kveðið á um endurskoðendaráð í lögum nr. 79/2008. Lögin tóku gildi 1. janúar 2009 og var endurskoðendaráð skipað í samræmi við ákvæði laganna. Í lögnum var ekki tekið sérstaklega fram að endurskoðendaráð væri sjálfstætt stjórnvald, en í 2. mgr. 18. gr. laganna var kveðið á um að ákvarðanir endurskoðendaráðs sættu ekki stjórnsýslukæru. Í samræmi við það var endurskoðendaráð skilgreint sem sjálfstætt stjórnvald.

Við setningu laga um endurskoðendur og endurskoðun, nr. 94/2019, var ekki ætlunin að breyta þessari stöðu endurskoðendaráðs og áfram var gengið út frá því að ráðið teldist sjálfstætt stjórnvald. Það er hins vegar kveðið á um það í 4. mgr. 36. gr. laganna að ákvarðanir

endurskoðendaráðs um veitingu, niðurfellingu og sviptingu löggildingar endurskoðenda og starfsleyfa endurskoðunarfyrirtækja sæti stjórnslukæru til ráðuneytisins. Vegna þess hefur vafi verið talinn leika á því hvort endurskoðendaráð teljist sjálfstætt stjórnvald. Er því lagt til, til að taka af allan vafa, að lögfest verði að endurskoðendaráð teljist sjálfstætt stjórnvald.

Um 4. gr.

Lagt er til að endurskoðendaráði verði heimilað að ráða sér starfsmann til aðstoðar og undirbúnings mála sem koma til ráðsins. Slíka heimild er að finna m.a. í 18. gr. laga nr. 70/2015, um sölu fasteigna og skipa, og er það sambærilegt ákvæði sem lagt er hér til.

Um 5. gr.

Í a- og b-lið er lagt til að tilvísun til siðareglna endurskoðenda í 35. gr. laganna verði felld brott. Um tillöguna vísast til umfjöllunar um ákvæði 2. gr. frumvarpsins.

Varðandi d-lið greinarinnar þá er lagt til að bætt verði við nýjum tölulið við 3. mgr. greinarinnar þar sem fjallað er um hvað felst í eftirliti endurskoðendaráðs. Lagt er til að endurskoðendaráði verði falið að meta frammistöðu endurskoðendanefnda skv. IX. kafla laganna, sem fjallar um endurskoðun á einingum tengdum almannahagsmunum, og reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (ESB) nr. 537/2014 frá 16. apríl 2014 um sérstakar kröfur í tengslum við lögboðna endurskoðun á einingum tengdum almannahagsmunum og niðurfellingu á ákvörðun framkvæmdastjórnarinnar 2005/909/EB sem lögfest var með 42. gr. laganna.

Um 6. gr.

Lagt er til að tilvísun til siðareglna endurskoðenda í 35. gr. laganna verði felld brott. Um tillöguna vísast til umfjöllunar um ákvæði 2. gr. frumvarpsins.

Um 7. gr.

Í greininni er lögð til breyting á 48. gr. laganna, en þar er kveðið á um réttindamissi og áminningu. Í 1. mgr. ákvæðisins segir að ef endurskoðandi eða endurskoðunarfyrirtæki brjóti gegn ákvæðum laganna eða vanræki alvarlega skyldur sínar að öðru leyti að mati endurskoðendaráðs sé ráðinu heimilt að fella réttindi viðkomandi endurskoðanda eða endurskoðunarfyrirtækis úr gildi. Í 2. mgr. er svo kveðið á um að ráðinu sé skylt að veita endurskoðanda eða endurskoðunarfyrirtæki áminningu ef brot er ekki stórfellt. Bent hefur verið á að óeðlilegt sé að skylda ráðið til að veita áminningu ef brot eru ekki stórfelld. Er því lagt til að í stað þess að ráðinu sé skylt að veita áminningu ef brot er ekki stórfellt verði lögfest heimild endurskoðendaráðs til veitingar áminningar þegar endurskoðendur eða endurskoðunarfyrirtæki hafa gerst sek um brot sem ekki teljast stórfelld.

Um 8. og 9. gr.

Lagt er til að tilvísun til siðareglna endurskoðenda í 35. gr. laganna verði felld brott. Um tillöguna vísast til umfjöllunar um ákvæði 2. gr. frumvarpsins.

Um 10. gr.

Breytingin sem lögð er til í a-lið er í samræmi við ákvæði fyrstu undirgreinar 1. mgr. 39. gr. tilskipunar (ESB) 2014/56. Þar segir að endurskoðunarnefndin skuli skipuð stjórnarmönnum sem ekki eru framkvæmdastjórar og/eða stjórnarmönnum í eftirlitsstjórn einingarinnar sem er endurskoðuð og/eða fulltrúum sem eru tilnefndir á aðalfundi einingarinnar sem er endurskoðuð. Þegar um ræðir einingar sem ekki eru með hluthafa þá geti þeir sem gegna hliðstæðu

hlutverki og hluthafafundur tilnefnt nefndarmenn í endurskoðunarnefnd. Það þýðir m.a. að þegar um er að ræða lífeyrissjóð er átt við ársfund í skilningi laga um skyldutryggingu lífeyrisréttinda og starfsemi lífeyrissjóða, nr. 129/1997. Lagt er til að kveðið verði á um að formaður endurskoðunarnefndar skuli vera óháður einingunni og að hann skuli vera skipaður af nefndarmönnum endurskoðunarnefndar eða stjórn einingarinnar og er það í samræmi við ákvæði fjórðu undirgreinar 1. mgr. 39. gr. tilskipunarinnar.

Í b-lið er lagt til að við ákvæði 3. mgr. 108. gr. a bætist nýr málslíður, sem verður 3. másl. þar sem kveðið verði á um að nefndarmenn skuli hafa þekkingu og hæfni á þeirri starfsemi sem fer fram í viðkomandi einingu. Framangreint ákvæði er í samræmi við þriðju undirgrein 1. mgr. 39. gr. tilskipunar (ESB) 2014/56 en þar er kveðið á um að í heild skuli nefndarmenn hafa yfir að ráða hæfni sem viðkemur geiranum sem endurskoðaða einingin starfar í. Í b-lið er einnig lögð til breyting á nügildandi 3. másl. 3. mgr. 108. gr. a og leiðir breytingin af orðalagi annarrar undirgreinar 1. mgr. 39. gr. tilskipunar (ESB) 2014/56 en þar segir að a.m.k. einn nefndarmaður skuli hafa menntun og hæfi á sviði reikningsskila og/eða endurskoðunar. Núverandi orðalag laganna er þannig að a.m.k. einn nefndarmanna skuli hafa staðgóða þekkingu og reynslu á sviði reikningsskila eða endurskoðunar. Rétt þykir að breyta orðalagi ákvæðisins til samræmis við orðalag tilskipunarinnar.

Um 11. gr.

Lögð er til viðbót við 1. tölul. 108. gr. b í samræmi við ákvæði b-liðar 6. mgr. 39. gr. tilskipunar (ESB) 2014/56. Í tilskipuninni segir að endurskoðunarnefndin skuli fylgjast með ferlinu við reikningsskilin og leggja fram ráðleggingar eða tillögur til að tryggja heilindi þeirra. Breytingin sem lögð er til á 1. tölul. 108. gr. b er þannig í samræmi við orðalag framangreinds ákvæðis tilskipunarinnar.

Um 12. gr.

Hvað varðar breytinguna sem lögð er til í a-lið 12. gr. þá er í tilskipun (ESB) 2014/56 kveðið á um að aðildarríkjum sé heimilt að veita einingu tengdri almannahagsmunum sem er dótturfélag undanþágu frá því að starfrækja endurskoðunarnefnd ef móðurfélag þess uppfyllir kröfur um endurskoðunarnefnd á samstæðustigi. Ábendingar bárust um að t.d. Norðmenn hefðu tekið inn þetta heimildarákvæði í lög hjá sér og eftir samráð við haghafa var ákveðið að leggja til að umrætt heimildarákvæði yrði lögfest. Óskað var eftir því frá haghöfum að Ísland nýtti sér þá heimild í samræmi við löndin í kringum okkur. Talið er rétt að takmarka heimildina við dótturfélög þegar þau eru að fullu í eigu móðurfélags en í slíkum tilvikum er hægt að gera þá kröfu að endurskoðunarnefnd móðurfélags sinni þeim verkefnum sem henni ber en á samstæðustigi. Sambærilegt ákvæði er að finna í norsku hlutafélagalöggjöfnni.

Í b-lið 12. gr. er lagt til að kveðið verði á um eftirlit endurskoðendaráðs með frammistöðu endurskoðunarnefnda. Í 1. mgr. 27. gr. reglugerðar (ESB) nr. 537/2014 er kveðið á um eftirlit með markaðsgæðum og samkeppni en þar er eftirlitsaðilum í aðildarríkjunum og Evrópska samkeppnisnetinu eftir atvikum falið að vakta reglulega þróun á markaði varðandi veitingu þjónustu á sviði lögboðinnar endurskoðunar til handa einingum sem tengjast almannahagsmunum. Í ákvæðinu eru talin upp í a–d-lið þau atriði sem eftirlitsaðilar skulu einkum meta og er frammistaða endurskoðunarnefnda talin þar upp í c-lið. Framangreint eftirlit er talið nauðsynlegt til að fylgjast með þróun á markaði fyrir að veita einingum sem tengjast almannahagsmunum lögboðna endurskoðun.

Um 13. gr.

Í 13. gr. eru lagðar til breytingar á lögum um ársreikninga.

Í a-lið er lagt til að ákvarðanir ársreikningaskrár um álagningu sektar skv. 1. og 2. mgr. 120. gr. laganna séu endanlegar á stjórnslustugi og sæti því ekki stjórnslukæru til æðra stjórnvalds. Með lögum nr. 73/2016 voru gerðar breytingar á lögum um ársreikninga og er í 5. mgr. a-liðar 70. gr. frumvarps þess sem varð að lögum nr. 73/2016 meðal annars lagt til að ekki verði unnt að skjóta ákvörðun ársreikningaskrár um álagningu sektar til æðra stjórnvalds. Við þinglega meðferð frumvarpsins voru gerðar breytingar á ákvæðinu þess efnis að ákvarðanir ársreikningaskrár um álagningu sekta vegna ófullnægjandi skila skyldu sæta kæru til yfirsattanefndar og ákvarðanir um álagningu sekta vegna seinna skila kærarlegar til æðra stjórnvalds á grundvelli almennrar kærueimildar 26. gr. stjórnslulaga, nr. 37/1993, sem í þessu tilviki er menningar- og viðskiptaráðuneytið (áður atvinnuvega- og nýsköpunarráðuneytið). Ákvæði 1.–2. mgr. 120. gr. laganna er skýrt hvað tímafresti varðar og er með skýrum hætti kveðið á um skyldu ársreikningaskrár til að leggja stjórnvaldssektir á þau félög sem vanrækja skyldur sínar samkvæmt ákvæðinu. Túlkun ákvæðisins ætti því ekki að vera vandkvæðum bundin þótt ekki sé unnt að útiloka að atvik geti komið upp sem valda því að félag hafi með engum hætti verið unnt að standa skil á ársreikningi innan frests. Í b-lið er lagt til að í slíkum tilvikum verði félögum kleift að óska eftir niðurfellingu eða lækkun stjórnvaldssektar hjá ársreikningaskrá vegna seinna skila ársreiknings.

Í b-lið er lagt til að bæta þremur nýjum málsgreinum við greinina. Í fyrsta lagi er lagt til að óinnheimtar stjórnvaldssektir sem lagðar hafa verið á félag á grundvelli 1.–4. mgr. 120. gr. laganna falli ekki niður þótt aðilar verði síðar við kröfum ársreikningaskrár um að standa skil á ársreikningi eða samstæðureikningi til opinberrar birtingar. Sjálfkrafa niðurfelling þeirra myndi draga verulega úr eða gera að engu þau varnaðaráhrif sem ársreikningasektum er ætlað að hafa. Þetta á þó ekki við í þeim tilvikum þar sem ársreikningaskrá fellir niður sektir við slit félags, sbr. heimild í 4. mgr. 121. gr. laganna.

Í öðru lagi er kveðið á um að í undantekningartilvikum geti ársreikningaskrá fellt niður stjórnvaldssekt skv. 1. og 2. mgr. 120. gr. laganna hafi óviðráðanleg atvik sannarlega valdið því að félag hafi ekki staðið skil á ársreikningi eða samstæðureikningi til opinberrar birtingar innan þeirra fresta sem kveðið er á um í 109. gr. Fara ber með þessa undantekningu með sama hætti og aðrar undantekningar og túlka þröngri lögskýringu. Nauðsynlegt er að ársreikningaskrá geti tekið tillit til óvæntra eða sérstakra atvika eða aðstæðna sem kunna að koma upp í tengslum við álagningu stjórnvaldssekta. Atvik eða aðstæður þar sem niðurfelling kynni að koma til greina væru t.d. óyfirtíganlegar hindranir til að verða við kröfu um skil ársreiknings eða samstæðureiknings. Dæmi um slíkt eru atvik sem sannarlega valda því að stjórn og framkvæmdastjóri, sem bera ábyrgð á gerð, skilum og birtingu ársreiknings skv. 3. gr. laganna, hafi með engum hætti verið kleift að skila ársreikningi eða samstæðureikningi innan þeirra fresta sem kveðið er á um í 109. gr. laganna. Hér er einungis átt við þau atvik er stóðu yfir á því tímabili sem viðkomandi félagi bar að skila ársreikningi til opinberrar birtingar samkvæmt lögbundnum frestum. Myndu hér sjaldnast falla undir óviðráðanleg atvik sem komu til löngu áður eða eftir skilafrest. Í slíkum tilvikum hefði skilaskyldum aðila jafnan átt að vera kleift að grípa til aðgerða til að tryggja skil á ársreikningi eða samstæðureikningi innan lögbundins frests. Hér verður því óhjákvæmilega að leggja mat á hvert tilvik fyrir sig en rétt er að félögin beri sönnunarbyrði um að atvik sem þessi hafi sannarlega átt sér stað. Dæmi um atvik sem falla ekki undir undanþáguákvæðið eru skortur á þekkingu á gildandi lögum og reglum, lítill eða enginn rekstur, veikindi hjá einum af þeim sem ábyrgð ber á að skila ársreikningi, slæm fjárhagsstaða í félaginu eða þegar sektarfjárhæð er stór hluti af útgjöldum félagsins, mistök

bókara, skoðunarmanns eða endurskoðanda og misskilningur eða samskiptaleyfi milli félagsins og bókara, skoðunarmanns eða endurskoðanda félagsins.

Á þeim árum sem ákvarðanir ársreikningaskrár um sektir vegna seinna skila ársreiknings hafa sætt kærur til ráðuneytis liggja fyrir úrskurðir þar sem ráðuneytið hefur fellt niður sektir meðal annars á grundvelli meðalhófs þegar félög hafa ekki haft undir höndum starfsemi á því reikningsári sem um ræðir. Var það gert í ljósi þess að með samþykkt laga nr. 73/2016 varð veruleg breyting á skyldu félaga sem ekki höfðu undir höndum starfsemi til að skila ársreikningi til ársreikningaskrár. Fyrir breytinguna hafði samkvæmt úrskurðum yfirsattanefndar ekki hvílt lagaskylda á félögum sem ekki höfðu haft undir höndum starfsemi á því reikningsári sem um ræddi til að skila ársreikningi til opinberrar birtingar. Taldi ráðuneytið því rétt að fella tímabundið niður sektir í þessum tilvikum. Umræddir úrskurðir ráðuneytisins breyta ekki þeirri skyldu er hvílir á félögum að skila ársreikningi til ársreikningaskrár hvort sem þau hafa undir höndum starfsemi eða ekki. Lög nr. 73/2016 komu fyrst til framkvæmda fyrir reikningsárið sem hófst 1. janúar 2016 og hafa því félög haft rúman tíma til að aðlagast breyttu lagaumhverfi. Í ljósi þess rúma aðlögunartíma sem félög hafa haft telur ráðuneytið því ekki rétt að halda þeirri framkvæmd áfram að fella niður sektir vegna síðbúinna skila ársreiknings á þeim forsendum að félag hafi ekki verið með starfsemi á því reikningsári sem sektin varðaði, enda eru ársreikningalög skýr um lagaskyldu félaga til að standa skil á ársreikningi til opinberrar birtingar innan þeirra fresta sem mælt er fyrir um í 109. gr. laganna.

Í þriðja lagi er lagt til að heimild ársreikningaskrár til að lækka eða fella niður álagðar stjórnvaldssektir sé háð því skilyrði að ársreikningi félagsins hafi verið skilað til ársreikningaskrár í samræmi við ákvæði laganna. Ekki skuli því koma til ívilnandi ákvörðunar um lækkun eða niðurfellingu sektar af hálfu ársreikningaskrár nema ársreikningi eða samstæðureikningi hafi verið skilað.

Um 14. gr.

Lagt er til að löggin öðlist þegar gildi.