

Alþingi, nefndarsvið
Kirkjustræti
150 REYKJAVÍK

Reykjavík, 22. apríl 2016
R2016010025/12.8.4

420169-3889

Viðbótarumsögn ríkisskattstjóra um þingmál 456, frumvarp til laga um ársreikninga

Minnisblað þetta er unnið af ársreikningaskrá ríkisskattstjóra sem viðbrögð við tillögum sem birtust í umsögn Fjársýslu ríkisins, dagsettu 4. mars síðastliðinn, við frumvarp Iðnaðar- og viðskiptaráðherra um breytingu á lögum nr. 3/2006 um ársreikninga. Umsögn Fjársýslunnar er mikil að vöxtum, samtals 7 blaðsíður, og skrifuð í nokkrum umvöndunartón. Við fyrstu sýn gæti umsögnin kallað fram þá hugmynd að mjög hefði verið kastað til höndum við samningu frumvarpsins og verulegra lagfæringa þyrfti við áður en frumvarpið yrði hæft til samþykktar. Niðurlag umsagnar Fjársýslunnar er svohljóðandi: „*Ekki er í erindi þessu fjallað um lagagreinar sem ekki er verið að breyta þó full ástæða væri til þess þar sem jafnvel bæði texti og efni þyrftu breytinga við nema þar sem það var talið nauðsyn í tengslum við breytingar sem er verið að gera skv. frumvarpinu. Skoða ætti að taka lögina öll til yfirferðar mtt til breytinga sem hafa orðið en ekki náð inn í lögina eða náð inn í lögina með t.d. villandi texta.*“

Það er með hreinum ólíkindum að staðhæfingar séu settar fram með svofelldum hætti og það af Fjársýslu ríkisins. Í athugasemdum með frumvarpinu kemur skýrt fram að það var samið af vinnuhópi undir forystu atvinnuvega- og nýsköpunarráðuneytisins og komu að samningu þess mjög færir sérfræðingar frá öllum þeim aðilum sem mest hafa með ársreikninga að gera. Sérlega vel var því staðið að vinnu við undirbúning og samningu frumvarpsins og var farið ítarlega yfir alla kafla laganna. Með fullri virðingu fyrir Fjársýslunni má fullyrða að í vinnuhópnum var að finna meiri þekkingu og reynslu af lögnum en hjá þeirri ágætu stofnun og er fyrirliggjandi frumvarp árangur af margra mánaða vinnu þessara sérfræðinga. Aðfinnslur og umvandanir Fjársýslunnar eru því að mati RSK afar óviðeigandi.

Því miður verður að segja það eins og er að umsögnin virðist byggð á alvarlegum misskilningi eða fljótferni og eru allflestar ábendingarnar þannig úr lausu lofti gripnar. Af hálfu ársreikningaskrár hefur verið farið ítarlega yfir umsögn stofnunarinnar og fylgir hér með minnisblað þar sem sjá má álit RSK um hvern lið umsagnar Fjársýslunnar. Ríkisskattstjóri telur rétt að horft sé framhjá allflestum ábendingunum en þó hafi yfirferðin leitt í ljós að ástæða sé til að gera smávægilegar orðalagsbreytingar í nokkrum tilvikum og er þess getið sérstaklega í meðfylgjandi umsögn.

Þá vekur það athygli að ekki er fjallað um viðurlagakaflann í umsögninni en honum hefur verið verulega breytt. Fjársýslan kemur að framkvæmd sektarálagningar í samvinnu við ársreikningaskrá og verður því að gera ráð fyrir að stofnunin telji ekki neinum vandkvæðum bundið að vinna áfram með ársreikningaskrá samkvæmt nýjum ákvæðum laganna. Því ber vissulega að fagna.

Sem fyrr leggur RSK ríka áherslu á að frumvarpið verði afgreitt á yfirstandandi þingi enda um verulega réttarbót að ræða verði frumvarpið að lögum.

Meðfylgjandi eru viðbrögð ríkisskattstjóra við ábendingum frá Fjársýslu ríkisins vegna frumvarpsins ásamt minnisblaði vegna viðbótarumsagnarinnar.

Ábendingar frá Fjársýslu ríkisins (fjs) – eru hér eftir raktar undir viðkomandi tölulið og síðan viðbrögð eða andsvör ríkisskattstjóra við hverri ábendingu.

1. **1. gr. frumvarpsins (gildissvið) - fjs:** Í lögum um opinber fjármál er ríkisaðilum í A-hluta gert skylt að fylgja ársreikningalögum sem og sveitarfélögum ásamt fjölda annarra aðila skv. sérlögum. Í upptalningu á þeim aðilum sem ársreikningalögin gilda um, sjá 1. gr. frumvarpsins, er enginn þessara aðila nefndur. Eðlilegt má telja að ársreikningalögin tilgreini alla þá sem þau gilda um en ekki sé verið að greina sérstaklega hluta þeirra aðila og það getur reyndar líka verið villandi. Í því skyni leggur Fjársýslan til að 1. gr. frumvarpsins, sem tiltekur breytingar á 1. gr. laganna, hljóði þannig: 1. gr. laganna hljóði þannig: *Lög þessi gilda um alla þá aðila sem skylt er að semja ársreikning eða árshlutareikning.*

Í lögum um bókhald er skilgreining á þeim aðilum sem ber að fara eftir ársreikningalögunum og er sú skilgreining víðari en sú sem frumvarpið tiltekur auk fjölda annarra aðila sem skv. sérlögum ber að fara eftir ársreikningalögum, svo sem skv. sveitarstjórnarlögum og nýsamþykktum lögum um opinber fjármál (LOF). Í LOF, sem samþykkt voru í desember sl., segir að allir ríkisaðilar eigi að fara eftir ársreikningalögum.

Ofangreind breyting á 1. gr. kallar hinsvegar á breytingar á ýmsum öðrum greinum frumvarpsins sem langt mál er að gera grein fyrir.

Sé frumvarpinu ekki breytt með ofangreindum hætti þannig að þau nái til allra sem ber að semja ársreikning eða árshlutareikning, þá má í staðinn bæta við 1. gr. frumvarpsins og þ.m.t. laganna sambærilegu ákvæði og er í bókhaldslögum sem tiltekur ýmsa aðra aðila sem lögin gilda um (1. gr. laga nr. 145/1994) auk lífeyrissjóða. Þessu mætti bæta við með viðbót við 1. mgr. og viðbótartölulið (einum eða fleiri) við 1. gr. frumvarpsins:

Aftan við 1. ml. 1. mgr. bætist; „og önnur félög og aðila eins og greinir í 4. tl. sem ber að fara eftir ársreikningalögunum skv. sérlögum“

Og við greinina bætist c liður svohljóðandi: „4. hvers konar fyrirtæki og stofnanir í eigu ríkis eða sveitarfélaga sem stunda atvinnurekstur, lífeyrissjóðir, þrotabú og önnur bú sem eru undir skiptum ef þau stunda atvinnurekstur, hvers konar önnur félög, sjóðir og stofnanir sem stunda atvinnurekstur eða hafa á hendi fjáröflun eða fjárvörslu. „

Síðan þyrfti að bæta við lið í 63. gr. :ístað „skv. 1. gr.“ í 1. ml. 1. mgr. komi: „skv. 1.-3. tl. 1. gr.“. Ástæða þess að þetta er lagt til er að opna á að ákvæði um alþjóðlega staðla fyrir opinbera aðila verði bætt inn í ársreikningalögin, sjá lið 2. Það væri á skjön við gildistakmörkunina í 1. gr. að vera í lögnum að fjalla um efni sem ekki á við um þá sem lögin tiltaka að þau gildi um. Þ.e. að vera með ákvæði um opinbera reikningsskilastaðla í lögum sem ekki er tiltekið að gildi um opinbera aðila. Slíkt er þó gert í b. lið 8. tl. 2. gr. Síðan er líka vert vangaveltna að Alþingi skuli setja lög um opinber fjármál og taka þar skýrt fram að ríkisaðilar í A-hluta skuli fara eftir lögum um ársreikninga og breyta svo skömmu síðar gildisákvæðum ársreikningalaganna og tiltaka þar ekki sinn eigin vilja, þ.e. að lögin gildi um ríkisaðila.

Viðbrögð RSK:

Tilgangur með gerð reikningsskila, þ.e. ársreikninga, samstæðureikninga og árshlutareikninga, er að setja fram fjárhagslegar upplýsingar á skipulögðu formi fyrir þá aðila sem ekki eru í þeirri stöðu að þeir geti kafið félagið um upplýsingar sem sérstaklega eru sniðnar að þeirra þörfum, um viðkomandi einingu, sem nýtist þeim, þ.e. núverandi og mögulegum fjárfestum, lánveitendum og öðrum kröfuhöfum, þ.m.t. birgjum, til að taka ákvörðun um hvort stýra eigi fjármagni til eða frá viðkomandi félagi. Þess vegna hefur Evrópusambandið lagt fram tilskipun 2013/34/ESB (ársreikningatilskipunin) um hvernig standa skuli að samningu, birtingu og endurskoðun reikningsskila fyrir þau félög þar sem ábyrgð félagsaðila á skuldbindingum félagsins er takmörkuð. Leysir ársreikningatilskipunin af hólmi eldri tilskipanir Evrópusambandsins sem snúa að samningu, birtingu og endurskoðun reikningsskila, það er 4. tilskipunina og 7. tilskipunina.

Gildissvið laga um ársreikninga hefur því hingað til, sem og í frumvarpinu, náð til félaga með takmarkaða ábyrgð félagsaðila, það er hlutafélaga, einkahlutafélaga, opinberra hlutafélaga, samlagshlutafélaga, sparissjóða o.s.frv. Einnig hafa lögin náð til félaga þar sem félagsaðilar bera ábyrgð á skuldbindingum félagsins ef ábyrgðaraðilar eru þau félög sem talin eru upp í 1. og 2. tl. 1. gr. og ef félögin fara fram úr stærðarmörkum sem tilgreind eru í 2. tl. Ekki er lögð til nein breyting á gildissviði laganna en orðalag 1. greinar er gert skýrara í frumvarpinu.

Lög nr. 145/1994 um bókhald ná aftur á móti til hlutfélaga og annarra félaga með takmarkaða ábyrgð félagsaðila, félaga með ótakmarkaða ábyrgð félagsaðila, fyrirtækja og stofnana ríkis eða sveitarfélaga sem stunda atvinnurekstur, félaga, sjóða og stofnana sem stunda atvinnurekstur, fjáröflun eða fjárvörslu og einstaklinga sem stunda atvinnurekstur. Í lögum um bókhald eru ákvæði um gerð ársreiknings en einnig eru slík ákvæði að finna í ýmsum sérlögum.

Með því að víkja frá núverandi fyrirkomulagi að tillögu Fjársýslunnar, myndu önnur ákvæði laganna en snúa beint að samningu reikningsskila, einnig ná til þessara aðila. Þessir aðilar myndu falla undir ákvæði laganna varðandi endurskoðun eða skoðunarmenn eftir atvikum, ákvæði laganna um skil í miðlæga skrá, stofnanir og fyrirtæki ríkisins myndu jafnframt falla undir eftirlit ársreikningaskrár og jafnframt féllu þau undir ákvæði refsikafla laganna. Jafnframt mundi hluti af verkefnum Ríkisendurskoðunar færast til ársreikningaskrár.

Ekki er hægt að sjá að nein rök mæli með tillögu Fjársýslunnar og leggur Ríkisskattstjóri til að henni verði hafnað.

2. Skilgreining á alþjóðlegum stöðlum-fis:

Fjársýslan telur þörf á að alþjóðlegir staðlar fyrir opinbera aðila verði tilgreindir sem hluti af alþjóðlegum stöðlum skv. ársreikningalögum, sbr. 1. tl. 2. gr. frumvarpsins. Skv. lögum um opinber fjármál (LOF) þá er ríkisaðilum í A-hluta gert skylt að fylgja ársreikningalögum. Í frumvarpinu er skilgreining á settum reikningsskilareglum í 34. tl. 2. gr. Þar er vísað til skilgreiningar í 1. tl. greinarinnar hvar alþjóðlegir reikningsskilastaðlar eru skilgreindir sem IAS/IFRS staðlar skv. reglugerð EB nr. 1606/2002, jafnan hérlendis vísað til sem IFRS. Stofnunum ríkisins er því ætlað að sækja settar reikningsskilareglur í IFRS staðlana eins og staðan er nú en síðan verði samstæðureikningur ríkisins unnin í samræmi við IPSAS staðla (International Public Sector accounting Standards) skv. LOF. Grunnforsendur IPSAS eru þjónustuhlutverk hins opinbera en grunnforsendur IFRS er hagnaðarmæling og endurspeglast þetta í inntaki staðlanna. Sem dæmi má nefna að IPSAS heimilar að eignfæra birgðir sem afhentar eru án endurgjalds meðan IFRS heimilar það ekki. IPSAS heimilar eignfærslu arfleifðareigna en ekki eru til ákvæði um slíkt í ársreikningalögum eða IFRS og reglur um endurmat eigna eru „mildari“ í IPSAS en árlega annars. Þar sem með setningu LOF er meiningin að eignir ríkisins verði færðar inn í bókhald þá gerist það með endurmatsákvæði ef það er á annað borð hægt. Skv. ársreikningalögum ber að endurmeta árlega eignir sem færðar eru á endurmetnu verði meðan sambærileg ákvæði í IPSAS gera ráð fyrir endurmati ef raunvirði er orðið frábrugðið bókfærðu verði þó ekki sjaldnar en á 5 ár fresti Einnig má benda á meðferð tekna en stærsti hluti tekna flestra opinberra aðila er það sem staðlarnir kalla „non-exchange“ tekjur (skatttekjur og framlög ríkissjóðs), þ.e. tekjur þar sem við viðtöku eru ekki eru látin af hendi önnur verðmæti í staðinn. Til er sérstakur staðall um þennan þátt í IPSAS en ekkert um þetta fjallað í IFRS. Fjöldi fleiri atriða mætti nefna. Einnig má benda á að sveitarfélögum sem skylt er að fylgja ársreikningalögum ber að sama skapi að sækja settar reikningsskilareglur í IFRS sem að mörgu leyti eru þyngrir og síður viðeigandi en IPSAS reglur.

Tillaga Fjársýslunnar er að eftirfarandi viðbót komi við 1. tl. 2. gr. frumvarpsins: „*eða, í tilvikum opinberra aðila, IPSAS staðlar eins og þeir eru ákveðnir af IPSASB hverju sinni séu ekki kröfur um annað*“ .

Umsögn um þennan lið gæti verið: „*Í nýsamþykktum lögum um opinberfjármál er ríkisaðilum í A-hluta gert skylt að fara eftir ársreikningalögum. IPSAS staðlarnir sem settir eru af IPSASB (International Public Sector Accounting Standard Board) eru byggðir á þjónustuhlutverki hins opinbera sem grunnforsendu en ekki hagnaðarforsendum eins og IFRS staðlarnir. Sem dæmi má taka að tekjuhugtak IPSAS nær til tekna þar sem ekki koma önnur verðmæti í staðinn og IPSAS segir til um samanburð við áætlanir eða fjárlög en lítið er fjallað um þetta í ársreikningalögum og í IFRS. Skatttekjur og ýmsar aðrar tekjur opinberra aðila eru þess eðlis að viðtakandi lætur ekki verðmæti í staðinn. Greiddandi skatttekna á ekki beinan rétt til þjónustu af hálfu hins opinbera aðila í stað greiddra skatta. Ýmis önnur ákvæði eru frábrugðin í IPSAS borið saman við ársreikningalög/IFRS svo sem meðferð endurmats varanlegra rekstrarfjármuna, mat birgða, flokkun eigna, sú forsenda mats eigna að þær nýtist við að veita þjónustu en ekki á öflun tekna svo nokkur atriði séu nefnd. Sama á við hjá sveitarfélögum og ríkisaðilum í A-hluta en í einhverjum tilvikum ber sveitarfélögum þó að byggja sín reikningsskil á IFRS t.d. vegna skráðra verðbréfa en gætu þá byggt á tilteknum liðum IPSAS í þeim tilvikum þar sem engin ákvæði eru í IFRS.*“

Viðbrögð RSK:

Það skal ítrekað að tilgangur ársreikningalaga er að vera sá rammi sem félög með takmarkaða ábyrgð félagsaðila fara eftir við samningu reikningsskila sinna. IPSAS staðlarnir eru alþjóðlegir reikningsskilastaðlar fyrir opinbera aðila og því eðlilegt að þeir séu skilgreindir í lögum um reikningshald

þeirra sé talin þörf á því.

Ríkisskattstjóri leggst eindregið gegn því að umrædd breyting verði gerð á ákvæðinu.

3. **11. tölul. 2. gr. frumvarpsins- fis:**

Hér er félagsaðili skilgreindur sá sem er hluthafi í hlutafélagi og eigandi eignarhluta í öðru félagi. Til er fjöldinn allur af aðilum sem þetta á hvort tveggja við en spurning vaknar um þá sem bara annað á við um. Væri „eða“ í stað „og“ þá nægði annað hvort til að teljast félagsaðili skv. þessari skilgreiningu og sýnist það meira í takt við áformin.

Viðbrögð RSK:

Ekki er lagst gegn slíkri breytingu.

4. **12. tölul. 2. gr. frumvarpsins - fis:**

Þessa skilgreiningu er hvorki að finna í eldri lögum né í tilskipuninni sjálfri og er viðbót hennar á skjön við umsögn um greinina. Í liðnum er verið að skilgreina fjáreign og til þess notað hugtakið sjálft auk þess að þessi skilgreining verulega frábrugðin skilgreiningu á „financial assets“ í alþjóðlegum reikningsskilastöðlum.

Viðbrögð RSK:

Í 12. tölul. er hugtakið fjáreign skilgreind með eftirfarandi hætti í frumvarpinu:

„Fjáreign: Sérhver eign sem felst í reiðufé, rétti samkvæmt samningi til að fá greitt reiðufé eða aðra fjáreign frá öðrum aðila, rétti samkvæmt samningi til að skipta á skjöl-um við annan aðila með kjörum sem geta verið hagstæð, eða skirteini fyrir hlut í eigu annars aðila.“

Skilgreiningin, eins og hún birtist í frumvarpinu, er styttri útgáfa af fjáreign eins og slík eign er almennt skilgreind í reikningshaldi. Hér að neðan er skilgreining á hugtakinu fjáreign eins það birtist í alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IFRS) en skilgreiningin í frumvarpinu inniheldur öll sömu atriði og þar koma fram, þar með talið; (a) reiðufé sbr. a-lið, (b) skirteini fyrir hlut í eigu annars aðila sbr. b-lið og (c) samningur til að fá greitt í reiðufé eða annarri fjáreign sbr. c- og d-lið.

Any asset that is:

- a) cash;
- b) and equity instrument of another entity;
- c) a contractual right;
 - i) to receive cash or another financial asset from another entity, or;
 - ii) to exchange financial assets or financial liabilities with another entity under conditions that are potentially favourable to the entity or;
- d) a contract that will or may be settled in the entity's own equity instruments and is;
 - i) a non-derivative for which the entity is or may be obliged to receive a variable number of the entity's own equity instruments, or;
 - ii) a derivative that will or may be settled other than by the exchange of a fixed amount of cash or another financial asset for a fixed number of the entity's own equity instruments. For this purpose the entity's own equity instruments do not include puttable financial instruments classified as equity instruments in accordance with paragraphs 16A and 16B of IAS 32, instruments that impose on the entity an obligation to deliver to another party a pro rata share of the net assets of the entity only on liquidation and are classified as equity instruments in accordance with paragraphs 16C and 16D of IAS 32, or instrument that are contracts for the future receipt or delivery of the entity's own equity instruments.

Ríkisskattstjóri leggur til að ákvæði frumvarpsins standi óbreytt.

5. **13. tölul. 2. gr. frumvarpsins - fis:**

Hugtak þetta er til í þýðingum þýðingarmiðstöðvar og er þar „ Fjáreignir á gangvirði í gegnum rekstrarreikning“ Mælt er með því að halda sig við þá þýðingu og ekki búa til eitt hugtak í viðbót sem flækir

málið. Að því er sýnist þá er verið að nota þetta hugtak annarsstaðar í frumvarpinu en ekki alveg eins orðað. Mælt er með því að sé verið að vísa til þess að þá verði það notað eins og það er orðað skilgreiningunni, annað er villandi. Sjá t.d. a. lið 24. gr.

Viðbrögð RSK:

Fjáreignir á gangvirði í rekstrarreikningi skiptast í tvo undirflokk, (a) fjáreignir tilgreindar á gangvirði í rekstrarreikningi við upphaflega skráningu og (b) veltufjáreignir. Aftan við skilgreininguna vantar „við upphaflega skráningu“ .

„Fjáreignir tilgreindar á gangvirði í rekstrarreikningi: Fjármálagerningar sem ekki teljast vera veltufjáreignir en félag hefur kosið að færa á gangvirði og gangvirðis-breytingar í rekstrarreikning.“

Ríkisskattstjóri leggur til að bætt verði við „við upphaflega skráningu“ .

6. **14. tölul. 2. gr. frumvarpsins - fjs:**

Fjársýslan gerir þá athugasemd við 14-tölul. 2. gr. frumvarpsins að skýra þurfi hvað átt er við með „til sölu í hefðbundnum rekstrartilgangi“ .

Viðbrögð RSK:

14. tölul. 2. gr. inniheldur eftirfarandi skilgreiningu á fjárfestingarfasteign:

„Fjárfestingarfasteign: Fasteign, land, bygging eða hluti byggingar, sem ætluð er til öflunar tekna, svo sem til útleigu eða í öðru ágóðaskyni, en ekki til notkunar í rekstri félags við framleiðslu, vörslu vörubirgða, þjónustu í rekstri félagsins, í stjórnunarlegum tilgangi eða til sölu í hefðbundnum rekstrartilgangi.“

Þegar talað er reikningshaldslega um „eða til sölu í hefðbundnum rekstrartilgangi“ er átt við birgðir eða svo dæmi sé tekið að byggingarfyrirtæki sem byggir fasteignir til endursölu færir slíkar eignir sem birgðir en ekki sem fjárfestingarfasteign.

Ríkisskattstjóri leggur til að ákvæði frumvarpsins standi óbreytt.

7. **15. tölul. 2. gr. frumvarpsins - fjs:**

Fjársýslan gerir þá athugasemd við 15-tölul. 2. gr. frumvarpsins að skýra þurfi hvað átt er við með „einungis í því skyni“.

Viðbrögð RSK:

A-liður 15. tölul. 2. gr. inniheldur eftirfarandi skilgreiningu á fjárfestingarfélagi:

fjárfestingarfélag:

- a) *félag sem hefur það eitt að markmiði að festa fé sitt í ýmiss konar verðbréfum, fasteignum og öðrum eignum, einungis í því skyni að dreifa áhættu við fjárfestingar og afla félagsaðilum fjárhagslegs ávinnings af umsýslu eignanna“.*

Í athugasemd Fjársýslunnar er vísað er til þýðingu Þýðingarmiðstöðvarinnar á a-lið 14. mgr. 2. gr. ársreikningatilskipunarinnar þar sem fjallað er um hugtakið „investment undertaking“ skv. eftirfarandi skilgreiningu:

- a) *„undertakings the sole object of which is to invest their funds in various securities, real property and other assets, with the sole aim of spreading investment risks and giving their shareholders the benefit of the result of the management of their assets“.*

Ríkisskattstjóri leggur til að niður falli orðið „einungis“ á eftir „og öðrum eignum,“ .

8. **17. tölul. 2. gr. frumvarpsins - fjs:**

Fjársýslan gerir þá athugasemd við 15-tölul. 2. gr. frumvarpsins að skýra þurfi hvað átt er við með „óvaranlegra neysluvara“ og „sanngjarn hlutfall fasts kostnaðar eða breytilegs óbeins kostnaðar sem rekja má til vörunnar, er felld inn í verðið að því marki sem slíkur kostnaður tengist framleiðslutímabilinu“ .

Viðbrögð RSK:

Í 17. tölul. 2. gr. er verið að skilgreina hugtakið „framleiðslukostnaður“ :

Framleiðslukostnaður: Innkaupsverð hráefnis, kostnaðarverð óvaranlegra neysluvara og annar kostnaður sem má rekja til viðkomandi vöru. Samngjarnt hlutfall fasts kostnaðar eða breytilegs óbeins kostnaðar sem rekja má til vörunnar, er fellt inn í verðið að því marki sem slíkur kostnaður tengist framleiðslutímabilinu. Dreifingar-kostnaður fellur þó ekki undir þessa skilgreiningu.

Í frumvarpinu er byggt á þýðingu Þýðingarmiðstöðvarinnar á 7. mgr. 2. gr. ársreikningatilskipunarinnar en hugtakið er skilgreint með eftirfarandi hætti í tilskipuninni:

“Production cost means the purchase price of raw materials, consumables and other costs directly attributable to the item in question. Member States shall permit or require the inclusion of a reasonable proportion of fixed or variable overhead costs indirectly attributable to the item in question, to the extent that they relate to the period of production. Distribution costs shall not be included.”

Skilgreiningin eins og hún er sett fram í tilskipuninni og þýdd af Þýðingarmiðstöðinni er í fullu samræmi við almennt viðurkenndar reglur í reikningshaldi og í fullu samræmi við settar reikningskilareglur. Hugtakið „óvaranlegar neysluvörur“ nær til neysluvara sem notaðar eru beint við framleiðslu á tiltekinni vöru en dæmi um slíkt eru skrifstofuvörur, hreingerningavörur og aðrar slíkar vörur. Seinni hluti skilgreiningarinnar sem Fjársýslan telur að þurfi nánari skýringar við er, eins og fram hefur komið hér á undan, í samræmi settar reikningskilareglur og þarfnast ekki frekari skýringa að mati ríkisskattstjóra.

Ríkisskattstjóri leggur til að ákvæði frumvarpsins standi óbreytt.

9. **24. tölul. 2. gr. frumvarpsins - fjs:**

Afar óeðlilegt er að flokka hlutabréf sem langtímakröfur eða að nota orðalagið „verðbréf“ sem líka innifelur hlutabréf. Mælt er með að liðurinn orðist svo: „Kröfur eða skuldabréfæign sem reiknað er með að verði í eigu viðkomandi í a.m.k. eitt ár frá reikningskiladegi.“

Viðbrögð RSK:

Ríkisskattstjóri leggur til að við bætist fyrir framan eða aftan „langtímakröfur“ orðið „áhættuffármunir“.

10. **25. tölul. 2. gr. frumvarpsins - fis:**

Afar óeðlilegt er að hafa skilgreiningu langtímaskulda með þessum hætti. Sem dæmi má nefna áætlaðar ábyrgðarskuldir sem ekki liggur fyrir um gjalddaga á og því allt eins fyrirbyggjandi að hún muni ekki falla í gjalddaga fyrr en meira en 12 mánuðum eftir reikningskiladag. Mælt er með að liðurinn orðist svo: „Þær skuldir eða sá hluti þeirra sem viðkomandi hefur skilyrðislausan rétt til að fresta greiðslu á til lengri tíma en 12 mánaða frá uppgjörstími.“ „Allar aðrar skuldir ættu að teljast skammtímaskuldir og enda almennt þannig í reikningskilum og eðlilegra að skilgreiningin væri þannig að það sem ekki flokkast undir skilyrði um langtímaskuldir væri skammtímaskuldir frekar en öfugt eins og er í frumvarpinu.

Viðbrögð RSK:

Í 25-tölul. 2. gr. eru langtímaskuldir skilgreindar sem „allar aðrar skuldir en þær sem falla undir ákvæði 36-tölul.“ en 36-tölul. inniheldur skilgreiningu á því hvaða skuldir falla undir skammtímaskuld. Þessi framsetning er fullu samræmi við það hvernig skuldir eru almennt skilgreindar reikningshaldslega og jafnframt í samræmi við skilgreiningu Alþjóðlega reikningsskilaráðsins.

Ríkisskattstjóri leggur til að ákvæði frumvarpsins standi óbreytt.

11. **28. tölul. 2. gr. frumvarpsins - fjs:**

Sýnist þurfa skoðunar, sjá. t.d. c, e og f lið. Auk þess er spurning um 2. mgr. liðsins, hver er tilgangur og hvernig bera að skilja.

Viðbrögð RSK:

Í 28-tölul. 2. gr. er sett fram skilgreining á móðurfélagi. Í 44-tölul. 2. gr. frumvarpsins er hugtakið yfirráð skilgreint og eru því b- til f-liðir óþarfir og gætu valdið ruglingi.

Ríkisskattstjóri leggur til að niður falli b- til f-liðir 28-tölul. 2. gr.

12. **2. mgr. 32. tölul. 2. gr. frumvarpsins - fis:**

Á væntanlega að vera þannig: „Flokkun samstæðu skal ekki breytast nema samstæða annaðhvort fari yfir eða hætti að fara yfir viðmiðunarmörk viðkomandi og síðastliðins reikningsárs.“

Viðbrögð RSK:

Ríkisskattstjóri leggur til að 2. mgr. 32. tölul. verði breytt í samræmi við ábendingu Fjársýslunar.

13. **35. tölul. 2. gr. frumvarpsins - fis:**

Mælt er með að liðurinn orðist svo: „*Aðrar skuldir en langtímaskuldir skv. 25. tl .*“

Viðbrögð RSK:

Ríkisskattstjóri leggur til að ákvæði frumvarpsins standi óbreytt.

14. **39. tölul. 2. gr. frumvarpsins - fis:**

Mælt með að orðist svo: „*Efnislegar eignir sem eru notaðar í starfsemi viðkomandi aðila og eru við öflun þeirra ætlaðar til notkunar lengur en í eitt ár .*“ Almennt eru ekki settir upp varanlegir rekstrarfjármunir sem skammtímalíður.

Viðbrögð RSK:

Í 39. tölul. 2. gr. eru varanlegir rekstrarfjármunir skilgreindir með eftirfarandi hætti:

„*Varanlegir rekstrarfjármunir: Efnislegar eignir sem eru notaðar til framleiðslu á vörum eða þjónustu, til útleigu eða í stjórnunarlegum tilgangi og eru ætlaðar til nota lengur en í eitt ár.*“

Ekki er hægt að sjá að neinn efnismunur sé á orðalaginu „*eru ætlaðar til nota lengur en í eitt ár*“ eins og það kemur fyrir í frumvarpinu og á tillögu Fjársýslunnar „*ætlaðar til notkunar lengur en í eitt ár*“ .

Ríkisskattstjóri leggur til að ákvæði frumvarpsins standi óbreytt.

15. **43. tölul. 2. gr. frumvarpsins -fis:**

Er ljóst hvað átt er við með að breyting á verðgildi sem staðfestist við dagsetningu efnahagsreiknings? Í reynd er það svo að atburðir eftir lok reikningsárs geti leitt til þess að taka ber tillit til verðlækkana eftir dagsetningu efnahagsreiknings og líka að breytingin þarf ekki að vera staðfestanleg til

Viðbrögð RSK:

Í frumvarpinu er sett fram eftirfarandi skilgreining á hugtakinu „*virðisbreyting*“ :

„*Virðisbreyting, breytingar á verðgildi einstakra eigna sem staðfestast við dagsetningu efnahagsreiknings hvort sem breytingin er varanleg eða ekki.*“

Ekki er hægt að sjá að skilgreining á virðisbreytingu sé óljós enda í fullu samræmi við settar reikningsskilareglur og vísar til breytinga á virði einstakra eigna „*accounting estimate*“ . Félag löggiltra endurskoðenda gerir þá athugasemd við 43. tölul. 2. gr. að virðisbreyting geti einnig verið neikvæð eins og í tilliti afleiðusamninga með neikvæða stöðu.

Ríkisskattstjóri leggur til að fyrir aftan „*breytingar á verðgildi einstakra eigna*“ bætist við „*eða skuldbindinga*“ .

16. **2. gr. frumvarpsins - fis:**

Mælt er með að skilgreiningu á uppgjörstegi verði bætt við greinina, m.a. af því að í skýrslu stjórnar er dagsetning ársreikningsins og upplýst um samþykktardag í skýringum. Gæti verið þannig:

„*Uppgjörstegur: lokadagur þess reikningsskilatímabils sem reikningsskil ná yfir.*“

Viðbrögð RSK:

Ríkisskattstjóri gerir ekki athugasemd við tillögu Fjársýslunnar.

17. **4. gr. frumvarpsins- fis:**

Þegar búið er að skilgreina glögga mynd eins og fram kemur í 19. tl. 2. gr. þá er þessi viðbót óskiljanleg og þverstæða. Ef glögg mynd er að fara eftir lögunum hvornig getur þá glögg mynd verið fengin með því að fara ekki eftir lögunum? Þarna er augljóslega verið að nota hugtakið „glögg mynd“ í annarri merkingu en það er skilgreint og er mælt með því að svo sé ekki gert enda veldur það bara ruglingi. Glögg mynd ætti etv ekki að vera skilgreind svo þröngt sem þarna er gert því í reikningshaldslegu tilliti eru til mjög margar „glöggar myndir“. Í áritunum endurskoðenda er jafnan vísað til glöggrar myndar, þ.e. óákveðið form notað þar sem margar glöggar myndir eru til. Etv er átt við að ef sú glögga mynd sem skilgreind er í lögunum er ekki að gefa í reynd glögga mynd af rekstrarárangri eða stöðu við komandi að þá sé heimilt að víkja frá

reglunum. En eðlilegt er að textinn sé skýr með þetta.

Viðbrögð RSK:

Hér er um grundvallarmisskilning að ræða hjá Fjársýslunni. Hugtakið „glögg mynd“ er skilgreint í 19. tölul. 2. gr. frumvarpsins og hljóðar þannig:

„Glögg mynd felst í áreiðanlegri framsetningu á áhrifum viðskipta, öðrum atburðum og skilyrðum í samræmi við skilgreiningar og reglur um skráningu eigna, skulda, tekna og gjalda sem fram koma í lögum þessum, reglugerðum og settum reikn-ingsskilareglum.“

Glögg mynd er sama hugtak og sem Bretar hafa kallað „*true and fair*“ og Alþjóðlega reikningsskilaráðið kallar „*fair presentation*“. Í ársreikningalögum, eins og þau gilda í dag, liggur við fangelsi í allt að sex ár eða fésektir ef málsbætur eru miklar, ef stjórnendur semja reikning þannig að hann gefi ekki glögga mynd. Það ásamt ábendingu frá Félagi löggiltra endurskoðenda var meginástæða þess að þörf væri talin á því að skilgreina hugtakið glögg mynd. Er sú skilgreining sem birtist í frumvarpinu í samræmi við settar reikningsskilareglur.

Í frumvarpinu er sett fram sú meginregla að ef það að fara eftir ákvæðum laganna dugar ekki til þess að ársreikningur gefi glögga mynd þá skuli bæta úr því með því að birta viðbótarupplýsingar þangað til að glögg mynd náist sbr. 1. másl. 2. mgr. 5. gr. laganna:

„Ef ákvæði laga þessara nægja ekki til að gefa glögga mynd af afkomu, efnahag og breytingu á handbæru fé skal félagið veita viðbótarupplýsingar svo að reikningurinn gefi glögga mynd. Ef ákvæði laga þessara leiða til þess að reikningurinn gefi villandi mynd skal vikið frá þeim í undantekningartilvikum til þess að reikningurinn gefi glögga mynd í skilningi 19. tölul. 2. gr. og skal félagið þá upplýsa um eftirfarandi atriði í skýringum:“

Seinni másl. inniheldur hins vegar ákvæði sem hefur verið í lögnum og þarf að vera í lögnum um að ef það að fara að lögum og settum reikningsskilareglum, gefi beinlínis villandi mynd, þá beri stjórnendum að víkja frá ákvæðum lagana að því tilskyldu að það að birta viðbótarupplýsingar dugi ekki til. Breytingin þessum hluta ákvæðisins lýtur fyrst og fremst að því að setja fram kröfur um hvaða upplýsingar skuli birta í skýringum ef ákvæði 2. másl. 2. mgr. er breytt.

Ríkisskattstjóri leggur til að ákvæði frumvarpsins standi óbreytt.

18. b-liður 7. gr. frumvarpsins- fis:

Þessi viðbót getur ekki átt við því upphaf mgr. sem verið er að breyta byrjar á að viðkomandi uppfylli ekki ákvæði 8. gr. og getur þar með ekki verið að velja sér nýja starfsrækslugjaldmiðil sem heimill er skv. 8. gr.

Viðbrögð RSK:

Í frumvarpinu er lagt til að á eftir orðinu „*krónum*“ í 3. mgr. 9. gr. laganna bætist við „*eða nýjum starfrækslugjaldmiðli, sbr. 8. gr.*“. Ákvæði 3. mgr. 9. gr. laganna kveður á um skyldu stjórnenda félags um að upplýsa ársreikningaskrá um það ef félagið uppfyllir ekki lengur skilyrði 8. gr. laganna. Nú er það skilyrði sett í 8. gr. laganna að félög geti aðeins fengið heimild til þess að færa bókhald og semja ársreikning í erlendri mynt ef viðkomandi mynt telst vera starfrækslugjaldmiðill félagsins. Aðstæður geta breyst þannig að annar gjaldmiðill er heimilt er að nota verði hinn rétti gjaldmiðill samkvæmt skilgreiningu á starfrækslugjaldmiðli. Með viðbótinni er verið að gefa félagi sem hefur hingað til haft heimild til að færa sig yfir í aðra mynt, að því tilskyldu að aðstæður hafi breyst og sú mynt teljist vera starfrækslugjaldmiðill félagsins. Að núgildandi lögum þarf félag fyrst að færa sig yfir í íslenskar krónur áður en sótt er heimild fyrir öðrum gjaldmiðli. Það yrði því verulegt hagræði af því fyrir viðskiptalífið næði þessi breyting fram. Það skal sérstaklega tekið fram að félag getur ekki valið sér starfrækslugjaldmiðil, það annað hvort uppfyllir skilyrði 8. gr. eða ekki.

Ríkisskattstjóri leggur til að ákvæði frumvarpsins standi óbreytt.

19. 3. tölul. 1. mgr. 8. gr. frumvarpsins - fis:

Óljóst hvernig a-c liðir tengjast mati á einstökum liðum.

Viðbrögð RSK:

Í 3. tölul. 1. mgr. 8. gr. frumvarpsins er verið að færa orðalag til samræmis við orðalag í i-, ii- og iii-undirlíðs c-liðs 1. mgr. 6. gr. ársreikningatilskipunarinnar en þar segir „*all negative value adjustments*

shall be recognised whether the results of the financial year is a profit or a loss“ . Í núverandi útgáfu ársreikningalaga birtist ákvæðið í c-lið 3. tl. 11. gr. laganna og hljóðar þannig; „*sýna í reikningsskilum allar matsbreytingar sem taka til skerðingar á verðgildi ein-stakra eigna, sbr. 30. gr., án tillits til þess hvaða áhrif það hefur á eigið fé og af-komu*“ . Ákvæðið kveður á um að greina þurfi frá öllum slíkum virðisbreytingum, þ.e. lækkunum á verðgildi einstakra eigna í samræmi við 30. gr. laganna.

Ríkisskattstjóri leggur til að ákvæði frumvarpsins standi óbreytt.

20. 4. tölul. 1. mgr. 8. gr. frumvarpsins – fjs:

Mælt er með að liðurinn orðist þannig: „*Fjárhæðir sem birtar eru í efnahagsreikningi eða rekstrarreikningi skulu vera [settar fram] á rekstrargrunni.*“

Viðbrögð RSK:

Í 4. tölul. er verið að færa orðalag til samræmis við það hvernig reglan um rekstrargrunn er almennt skilgreind. Ekki er hægt að sjá hvort nokkru máli skipti hvort notað sé „*reiknaðar*“ , „*settar fram*“ eða „*færðar*“ .

Ríkisskattstjóri leggur til að ákvæði frumvarpsins standi óbreytt.

21. 7. tölul. 1. mgr. 8. gr. frumvarpsins - fjs:

Orðin „*innan einstakra liða*“ falli brott enda villandi þar sem jöfnun milli liða er líka óheimil.

Viðbrögð RSK:

Ríkisskattstjóri gerir ekki athugasemd við tillögu Fjársýslunnar.

22. 8. tölul. 1. mgr. 8. gr. frumvarpsins - fjs:

Nota ætti frekar þýðinguna „*eðli*“ í stað „*fyrirkomulag*“ fyrir enska orðið „*arrangement*“ enda er lítt skiljanlegt hvað átt væri við með því að tala um að „*færa lið og setja fram miðað við fyrirkomulag viðkomandi liðar*“. Verður hinsvegar strax skiljanlegra sé talað um eðli viðkomandi liðar.

Viðbrögð RSK:

8. tl. inniheldur fyrirmæli um að einstaka liði í rekstrar- og efnahagsreikningi skuli setja fram í samræmi við efni eða fyrirkomulag viðkomandi liðar, það er „*substance of the transaction or arrangement concerned*“ .

Ríkisskattstjóri leggur til að ákvæði frumvarpsins standi óbreytt.

23. 2. mgr. 8. gr. frumvarpsins - fjs:

Í mgr. er farið í hring þar sem sagt er að reikningsskilaaðferðir megji ekki breytast nema í þeim tilvikum að verið sé að taka upp breyttar reikningsskilareglur. Mælt er með að málsgreinin orðist svo: „*Uppsetningu efnahagsreiknings, rekstrarreiknings og sjóðstreymis, ef við á, svo og reikningsskilaaðferðum skal ekki breyta frá ári til árs nema í þeim tilvikum að með breytingunni fáiast gleggri mynd eða breytingin sé nauðsynleg til að taka upp nýjar reglur í samræmi við breytingar á lögum.*“ Þarna væri þá hugtakið „*gleggri mynd*“ ekki skv. skilgreiningu laganna. Etv er óheppilegt að skilgreina hugtakið „*glögg mynd*“ í lögunum.

Viðbrögð RSK:

Ákvæði 2. mgr. er svo til óbreytt frá því það er í núgildandi lögum fyrir utan lítilsháttar orðalagsbreytingar. Lagt er til að orðalag 2. mgr. frumvarpsins standi óbreytt fyrir utan að fyrir framan „*reikningsskilareglur*“ bætist við orðið „*settar*“ . Varðandi seinni tillögu Fjársýslunnar skal bent á að 3. mgr. frumvarpsins inniheldur skyldu til að upplýsa um ástæðu ef ákvæði 2. mgr. hafi verið beitt.

Ríkisskattstjóri leggur til að fyrir framan „*reikningsskilareglur*“ bætist við „*settar*“ .

24. 4. mgr. 10. gr. frumvarpsins – fjs:

Eðlilegt væri að mæla fyrir um að rangur ársreikningur væri leiðréttur og gerð grein fyrir ástæðum þess. Eins og mgr. er orðuð þá má skilja á mismunandi veg hvað átt er við með að færa leiðréttingu á eigið fé í ársbyrjun og leiðréttá samanburðarfjárhæðir. Þegar búið er að breyta samanburðarfjárhæðum þá er lokastaða eigin fjár breytt og síðan skal færa leiðréttinguna á eigið fé í ársbyrjun. Ath. hvort skoða þurfi að orða þetta betur.

Viðbrögð RSK:

Meginregla reikningshaldsins er sú að ef í ljós kemur að verulegar rangfærslur voru í eldri reikningum þá beri stjórnendum félagsins að leiðrétta þær í reikningsskilum fyrir það tímabil sem rangfærslurnar komu í ljós. Er þetta m.a. í samræmi við staðalinn IAS 8 um reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur. Ákvæðið er því að öllu leyti í samræmi við góða reikningsskilavenju.

Ríkisskattstjóri leggur til að ákvæði frumvarpsins standi óbreytt.

25. 12. gr. frumvarpsins - fjs:

Spurning er um hvað átt er við í 1. mgr. með „og skal þeirra þá getið í skýringum“? Lokamálsliður 1. mgr. ætti að falla út.

Viðbrögð RSK:

Í 12. gr. frumvarpsins er lögð til sú breyting á 16. gr. ársreikningalaga, í samræmi við 11. mgr. 12. gr. ársreikningatilskipunarinnar að heimilt verði að eignfæra þróunarkostnað sem hefur myndast innan fyrirtækisins að því tilskyldu að það sé í samræmi við settar reikningsskilareglur. Í 12. gr. eins og hún er í núgildandi lögum stendur „Ef þessir liðir nema verulegum fjárhæðum skulu þeir syndir sérstaklega eða þeirra getið í skýringum í ársreikningi“ . Eðlilegt er að gerðar séu sömu kröfur í skýringum með óefnislegar eignir og gerðar eru varðandi aðra liði, svo sem varanlega rekstrarfjármuni. Meginreglan hlýtur alltaf að vera sú að fjallað sé um slíkar eignir svo að notendur reikningsskilanna geti lagt mat á það hvers konar eignir sé um að ræða og hvornig þær nýtast í rekstri fyrirtækisins.

Ríkisskattstjóri leggur til að ákvæði frumvarpsins standi óbreytt.

26. 17. gr. frumvarpsins - fjs:

Er einhver ástæða til þess að mæla fyrir um að afskrifa viðskiptavild eða þróunarkostnað á lengri tíma en hann endist. Mælt með að bæta inn „eða á nýtingartíma ef hann er skemmri“ . Varðandi b lið greinarinnar þá er í stöðlum jafnan talað um að ákvarða nýtingartíma „með áreiðanlegum hætti“ . Einnig er rétt að hafa í huga að vandkvæðum kann að vera bundið að ákvarða árafjölda nýtingartími, t.d. hvort 3 eða 7 ár, en af hverju ætti þá að miða hann við 10 ár og kalla það glögga mynd?

Viðbrögð RSK:

Meginregla tilskipunarinnar varðandi óefnislegar eignir er sú að afskrifa skuli slíkar eignir, rétt eins og varanlega rekstrarfjármuni, yfir nýtingartíma viðkomandi eignar. Jafnframt er það tekið fram að ef ekki sé hægt að ákvarða nýtingartíma með áreiðanlegum hætti, beri aðildarríki að kveða á um yfir hvaða tímabil afskrifa skuli viðkomandi eign en tilskipunin setur þau mörk að ekki megi miða við lengra tímabil en 10 ár og ekki skemmra tímabil en 5 ár. Þar sem hingað til hefur verið heimilt að miða afskriftartíma í slíkum tilvikum við allt að 20 ár var ákveðið við gerð frumvarpsins að miða við 10 ára tímabil.

Almennt má segja að ekki sé hægt að ákvarða nýtingartíma viðskiptavildar, það er meðal annars ástæða þess að Alþjóðlega reikningsskilaráðið kveður á um að viðskiptavild skuli gangast undir árlegt virðisrýmunarpróf en með því er átt við að kanna þurfi hvort eignin standi undir sér. Í tilskipuninni eru tvær óefnislegar eignir teknar út fyrir sviga ef nota má það orðalag, þ.e. þróunarkostnaður og viðskiptavild. Skýrt er kveðið á um í tilskipuninni að ef ekki sé hægt að meta með áreiðanlegum hætti nýtingartíma þessara eigna skuli afskrifa þær yfir það tímabil sem aðildarríki hefur ákveðið eins og fram hefur komið áður. Þetta er ástæða þess að í 4. másl. 1. mgr. 24. gr. laganna er kveðið á um að; „ávalt skuli afskrifa viðskiptavild á 10 árum og einnig skal afskrifa þróunarkostnað á 10 árum ef ekki er hægt að skilgreina nýtingartíma hans“ . Ákvæði 4. másl. er því nauðsynlegt og í fullu samræmi við ákvæði tilskipunarinnar.

Ríkisskattstjóri leggur til að ákvæði frumvarpsins standi óbreytt.

27. 23. gr. frumvarpsins - fjs:

Í ljósi þess að um er að ræða ársreikningslög þá þýðir „niðurfærsla skammtímakrafa“ að þær hafi verið færðar niður í ársreikningi fyrra árs. Séu þær enn til staðar í ársreikningi næsta árs (eða síðari uppgjörum innan árs) þá er engin ástæða til að mæla fyrir um það í lögum að það „beri“ að færa þær upp. Meira en ársögmul skammtímakrafa bendir til þess að greiðslugeta sé lítil hjá greiðanda. Þessi viðbót er því andstæð varfærmissjónarmiðum sem ber að beita við reikningsskil og ætti alls ekki að sjást. Það lengsta sem ætti að ganga er að heimila hækkan en hver væri annars ástæða þess að lögjafinn væri að mæla fyrir um að færa ættu upp gamlar skammtímakröfur sem eru komnar umfram 12 mánaða aldur, og það andstætt varúðarreglu?

Viðbrögð RSK:

Í 2.málsl. 35. gr. núgildandi ársreikningalaga er vísað í samsvarandi ákvæði 30. gr. laganna með þeim fyrirvara þó „*eftir því sem við á*“ . Í b-lið 23. gr. frumvarpsins var verið að færa ákvæði 3. mgr. og 1. másl. 4. mgr. 30. gr. yfir í 35. gr.

Ríkisskattstjóri leggur til að b-liður 23. gr. frumvarpsins falli á brott.

28. A-liður 24. gr. frumvarpsins - fjs:

Mælt með að nota hér sama orðalag og er í skýringu á þeim flokki eigna sem kallast „Fjáreign á gangvirði gegnum rekstrarreikning“ til að ljóst sé um hvað er verið að ræða. Sé hinsvegar ekki átt við þá flokkun sem skýrð er í 13. tl. 2. gr., þá þarf að skýra hvað átt er við með fjáreign á gangvirði í rekstrarreikningi því í reikning haldslegu tilliti eru engar fjáreignir í rekstrarreikningi.

Viðbrögð RSK:

Orðið „*gegnum*“ hefur fallið á brott en átt er við þann flokk fjáreigna sem í reikningshaldslegu tilliti heitir „*fjáreign á gangvirði í gegnum rekstrarreikning*“ og skiptist í tvo undirflokkar sem eru „*fjáreign tilgreind á gangvirði í gegnum rekstrarreikning við upphaflega skráningu*“ sbr. 13. tölul. 2. gr. frumvarpsins og „*veltufjáreignir*“ sbr. 40. tölul. 2. gr. frumvarpsins.

Ríkisskattstjóri leggur til að fyrir aftan „*fjáreign á gangvirði í*“ verði bætt við „*gegnum*“ .

29. 2. másl. a-liðs 25. gr. frumvarpsins - fjs:

Hér er væntanlega verið að ræða um áhrif á eignaflokk sem skilgreindur eru í 13. tl. 2. gr. og því er mælt er með að liðurinn orðist svo: „*Færa skal mótfærslu matsbreytingar vegna fjáreignar á gangvirði í gegnum rekstrarreikning á gangvirðisreikning meðal eigin fjár*“ (en gangvirðisreikningur hefur reyndar hvergi verið skilgreindur).

Viðbrögð RSK:

Í frumvarpinu er lagt til að matsbreyting vegna „*fjáreigna tilgreinda á gangvirði í gegnum rekstrarreikni við upphaflega skráningu*“ verði færð á gangvirðisreikning, rétt eins og kveðið er á um í núgildandi lögum að gera skuli við matsbreytingu vegna „*fjáreigna til sölu*“ .

Ríkisskattstjóri leggur til að ákvæði frumvarpsins standi óbreytt.

30. B-liður 27. gr. frumvarpsins – fjs:

Ekki er ljós ástæða þess að viðskiptavild skuli afskrifast á 10 árum ef hún hefur skemmri endingartíma (sbr. umfjöllun um 17. gr.) og er því mælt með að liðurinn orðist svo: „*Ef mismunurinn telst viðskiptavild skal hún afskrifuð með kerfisbundnum hætti á 10 árum eða á nýtingartíma sé hann skemmri, sbr. 24. gr.*“

Viðbrögð RSK:

41. grein ársreikningalaga (27. gr. frumvarpsins) inniheldur ákvæði um hlutdeildaraðferðina. Í 3. másl. 2. gr. núgildandi ársreikningalaga er fyrirtækjum gefin kostur á að velja um að afskrifa viðskiptavild með kerfisbundnum hætti yfir nýtingartíma hennar, þó ekki lengur en yfir 20 ár eða að meta hana árlega í samræmi við settar reikningsskilareglur. Ársreikningatilskipunin kveður skýrt á um að slík reikningahaldsleg meðferð sé ekki lengur heimil eins og fram hefur komið í umfjöllun um 17. gr. frumvarpsins (24. gr. ársreikningalaga). Því ber að afskrifa slíka eign í samræmi við ákvæði 24. gr. laganna og kemur fram í frumvarpinu þar sem stendur:

„*Ef mismunurinn telst viðskiptavild skal hún afskrifuð með kerfisbundnum hætti á 10 árum, sbr. 24. gr.*“

Ríkisskattstjóri leggur til að ákvæði frumvarpsins standi óbreytt.

31. C-liður 27. gr. frumvarpsins – fjs:

Í 20. tl. 2. gr. er hlutdeild skýrð þannig: „*Réttur til eigin fjár annarra félaga, hvort sem skírteini hefur verið gefið út fyrir honum eða ekki, sem ætlað er að efla starfsemi félagsins sem réttinn á með því að mynda varanleg tengsl við þau.*“ Í c. lið er talað um að „*Nemi hlutdeild sem færð er í rekstrarreikning*“ . Byggi hugtakið „*hlutdeild*“ í þessum lið á skilgreiningunni, hvað er þá átt við með þessum lið? Að réttur til eigin fjár sé færður í rekstrarreikning? Ef verið er að tala um hlutdeild í afkomu þá á frekar að segja það beint. Þarf að skilgreina „*bundinn hlutdeildarreikning*“ og væri ekki eðlilegt að ef hlutdeild í afkomu hefur

verið færð á bundinn eiginfjárreikning hjá hlutdeildarfélagi og sá bundni reikningur færður á bundinn reikning samstæðu að það nægi, því annars er verið að binda sömu fjárhæðina tvisvar?

Viðbrögð RSK:

41. gr. ársreikningalaga inniheldur ákvæði um hlutdeildaraðferðina, það er þá aðferð reikningshaldsins sem á ensku heitir „*hlutdeildaraðferð*“ . Til upplýsingar skal bent á að skilgreining á hlutdeildarfélagi, sem beita skal hlutdeildaraðferð ásamt móðurfélögum, er ekki sama og skilgreining á hlutdeildaraðferð.

Þegar lítið er til ársreikningatilskipunarinnar kemur skýrt fram í c-lið 7. mgr. 9. gr. að ef aðildarríki heimilar hlutdeildaraðferðina, eins og Ísland hefur gert, skal aðildarríki tryggja að ekki sé greiddur arður út á hlutdeildina fyrir utan að heimilt er að ráðstafa mótteknum arði og arði sem gera má kröfu um, það er arðgreiðsla sem samþykkt hefur verið á löglega boðuðum hluthafafundi. Ákvæðið í tilskipuninni er eftirfarandi:

„where the profit attributable to the participating interest and recognised in the profit and loss attributable to the profit and loss account exceeds the amount of dividends already received or the payment of which can be claimed, the amount of the difference shall be placed in a reserve which cannot be distributed to shareholders.“

Þetta ákvæði er ástæða þess að í frumvarpinu er gert ráð fyrir að eftirfarandi málsgrein bætist við 41. gr.:

„Nemi hlutdeild sem færð er í rekstrarreikningi hærri fjárhæð en sem nemur mót-teknu-um arði eða þeim arði sem ákveðið hefur verið að úthluta skal mismunurinn færður á bundinn hlutdeildarreikning á meðal eigin fjár. Sé hlutdeild félagsins í dóttur- eða hlut-deildarfélagi seld eða afskrifuð skal leysa hlutdeildarreikning upp og færa breytinguna á óráðstafað eigið fé eða ójafnað tap eftir atvikum.“

Ríkisskattstjóri leggur til að aftan við 2. másl. bætist eftirfarandi „að teknu tilliti til þeirra fjárhæða sem hafa verið lagðar í aðra bundna sjóði í samræmi við ákvæði 3. másl. 1. mgr.“

32. A-liður 38. gr. frumvarpsins - fis:

Með breytingu á skyldu til að skila ársreikningi og breytingu skv. þessum liði þá sýnist afnumin skylda minni félaga til að skila „skrá yfir nöfn og kennitölur allra hluthafa í stafrófsröð ásamt upplýsingum um hlutfjáreign hvers þeirra og hundraðshluta hlutfjár í árslok.“ Mætti etv. bæta við sem d. lið í d. lið 3. gr. um það sem örfélög þurfa að skila til viðbótar við rekstrar- og efnahagsyfirlit.

Viðbrögð RSK:

Í frumvarpinu kemur fram að ráðherra skuli setja reglugerð um framsetningu rekstraryfirlits og efnahagsyfirlits sbr. 3. gr. laganna.

Sé það talið að æskilegra sé að bæta við skýru ákvæði í ársreikningalög um að með slíkum reikningsyfirlitum fylgi listi yfir hluthafa, í stað þess að kveða á um slíkan lista í reglugerð, leggst ríkisskattstóri ekki gegn því.

33. A-liður 38. gr. frumvarpsins - fis:

Mælt er með að við loka mgr. b liðs 38. gr. bætist; „og hvaða áhrif það hefur haft á ársreikninginn.“

Viðbrögð RSK:

Ein af þeim forsendum sem kostnaðarverðsreikningsskil hvila á er rekstrarhæfi og ef vafi leikur á slíku ber m.a. að taka tillit til þess við mat eigna. Sú málsgrein sem lagt er til að bætist við 65. gr. ársreikningalaga hljóðar þannig:

„Leiki vafi á rekstrarhæfi skal gera grein fyrir því í skýrslu stjórnar.“

Í orðanna hljóðan felst að gera skuli grein fyrir áhrifum þess á ársreikninginn ef vafi kemur upp um rekstrarhæfi félagsins og því engin þörf fyrir því að bæta við „og hvaða áhrif það hefur haft á ársreikninginn“. Væri ekki greint frá áhrifunum á ársreikninginn er ljóst að slíkur reikningur gefur ekki glögga mynd.

Ríkisskattstjóri leggur til að ákvæði frumvarpsins standi óbreytt.

34. A-liður 44. gr. frumvarpsins - fis:

Mælt er með að liðurinn orðist svo; „1. mgr. orðast svo: *Móðurfélag þarf ekki að semja samstæðureikning ef samstæðan telst lítil samstæða nema um sé að ræða einingu tengda almannahagsmunum.*“ Það er

sitthvort að samstæðan falli undir að vera lítil samstæða eða að fara ekki fram úr stærðarmörkum lítillar samstæðu. Stærðarmörkin eru 3 og þarf að fara fram úr tveimur þeirra til að teljast ekki lítil samstæða en einu til að þurfa að semja samstæðureikningsskil, miðað við orðalag.

Viðbrögð RSK:

Hér er um að ræða mismunandi orðalag um sama atriði.

Ef orðalag tillögunnar er talið skýrara en lagt er til í frumvarpinu leggst ríkisskattstjóri ekki gegn því.

35. **A-liður 45. gr. frumvarpsins - fis:**

Gengur þessi tillaga upp? Þarf að skoða hvernig á þá liðurinn að líta út? Amk. vantar eitthvert orð inn í þetta.

Viðbrögð RSK:

Þessi tillaga gengur fullkomlega upp. Orðið sem Fjársýslan telur að vanti er síðasta orðið í fyrsta málslið 70. gr. laganna.

Ríkisskattstjóri leggur því til að ákvæði frumvarpsins standi óbreytt.

36. **46. gr. frumvarpsins - fis:**

2. mgr. 72 gr. er óskiljanleg fyrir og lagast ekki við þetta.

Viðbrögð RSK:

Hér er vísað til 2. mgr. 72. gr. laganna en málsgreinin inniheldur ákvæði um að ef munur á uppgjörssdegi dótturfélags og uppgjörssdegi samstæðu er meira en sem nemur þremur mánuðum, þá skuli gera sérstakt uppgjör fyrir viðkomandi dótturfélag sem miðist við uppgjörssdag samstæðunnar og hefur hingað til ekki vafist fyrir mönnum.

Ríkisskattstjóri leggur til að ákvæði frumvarpsins standi óbreytt.

37. **48. gr. frumvarpsins - fis:**

Eignarhlutur er venjulega færður eignamegin og því algjörlega óljóst hvað átt er við með að færa eign sem sérstakan eiginfjárlið. Þetta þarf að laga.

Viðbrögð RSK:

Ef innsendar umsagnir um frumvarpið eru skoðaðar þá hefur ríkisskattstjóri, ásamt Fjármálaeftirlitinu, Félagi löggiltra endurskoðenda og KPMG, gert athugasemd við ákvæði frumvarpsins. Í fyrri umsögn ríkisskattstjóra um lögin var eftirfarandi ábending sett fram:

Það lítur út fyrir að fyrir mistök hafi verið vísað í dótturfélög í stað hlutdeildar minnihluta í fyrri málslið sem inniheldur breytingar á ákvæðum 3. mgr. 74. gr. núverandi laga. Lagt er til að fyrri málsliður verði breytt þannig að í stað eignarhluta í dótturfélögum verði talað um hlutdeild minnihluta.

Lagt er til að málsgreinin verði svohljóðandi:

„Hlutdeild minnihluta í eigin fé dótturfélaga skal færð sem sérstakur liður á meðal eigin fjár. Í rekstrarreikningi skal sýna skiptingu á hagnaði milli eigenda móðurfélags annars vegar og minnihlutaeigenda í dótturfélögum hins vegar.“

Ríkisskattstjóri leggur til að 3. mgr. 73. gr. laganna verði breytt í samræmi við framangreint.

38. **49. gr. frumvarpsins - fis:**

Mælt er með að gengi efnahagsreiknings verði gengi á uppgjörssdegi móðurfélags og að tekjur og gjöld umreiknist á meðalgegni. Það að fara að umreikna tekjur og gjöld á gengi á viðskiptadögum er nánast óframkvæmanlegt. Viðskipti geta farið fram 365 daga á ári og gengi er skráð á um 220 af þessum dögum. Síðan getur verið fjöldi viðskipta á hverjum degi auk þess sem óljóst er hvort miða á við kaup- eða sölugengi eða eftir hvort eign eða skuld. Gengi getur hafa sveiflast verulega á tímabilinu þó það standi svipað í upphafi og lok árs.

Viðbrögð RSK:

Ríkisskattstjóri leggur til að ákvæðið frumvarpsins standi óbreytt.

39. **50. gr. frumvarpsins - fjs:**

Liggur fyrir hvar birta á neikvæða viðskiptavild í ársreikningi? (sjá skilgreiningu frumvarpsins á skammtímaskuld). Á hún að vera meðal skuldbindinga, langtímaskulda, skammtímaskulda eða sérliður eða koma sem mínusliðir á eignir og hvort þá veltufjármuni eða fastafjármuni? Hún þarf þá að falla undir viðkomandi skilgreiningu.

Viðbrögð RSK:

Ákvæði 50. gr. frumvarpsins gengur út á að breyta „að hámarki 20 árum“ í „10 ár“ og er sú breyting í samræmi við það sem áður hefur komið fram í umsögn ríkisskattstjóra.

Ríkisskattstjóri leggur til að ákvæði frumvarpsins standi óbreytt.

40. **51. gr. frumvarpsins - fjs:**

Breyting tilvísunar nær til markaða í EFTA og Færeyjum en texti greinarinnar miðast bara við EU svæðið. Ætti að samræma því annars sýnist þetta markleysa.

Viðbrögð RSK:

Það sem áður var 1. tölul. 1. mgr. 1. gr. laganna verður nú samkvæmt frumvarpinu 2. tölul. Texti 2. tölul. er eftirfarandi og hefur ekki orðið á honum nein breyting frá núgildandi lögum:

„Félög sem hafa verðbréf sín skráð á skipulegum verðbréfamarkaði í ríki innan Evr-ópska efnahagssvæðisins, í aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu og í Færeyjum.“

Ríkisskattstjóri leggur til að ákvæðið frumvarpsins standi óbreytt.

41. **54. gr. frumvarpsins - fjs:**

Þegar alþjóðlegir staðlar eru orðnir hluti af settum reikningsskilareglum og breytingarákvæði varðandi reikningsskilaaðferðir eins og í 8. gr. og ákvæði 92. gr., er þá einhver ástæða til að bæta þessu við?

Viðbrögð RSK:

Ákvæði 91. gr. í núgildandi ársreikningalögum kveður á um að félagi sem var skylt að beita alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IFRS) vegna þess að verðbréf þess voru skráð á skipulagðan verðbréfamarkað á EES, skuli beita IFRS á því reikningsári sem verðbréfin voru afskráð og næsta reikningsári þar á eftir. Hingað til hefur verið litið svo á að slíku félagi sé eftir sem áður heimilt að beita IFRS við samningu reikningsskila sinna en tillagan gengur út á að ef félag sem svo háttar um tekur ákvörðun um að hætta beitingu IFRS, sem því er heimilt þá verði það að tilkynna ársreikningaskrá um þá fyrirætlun sína fyrir upphaf nýs reikningsárs.

Ríkisskattstjóri leggur til að ákvæði frumvarpsins standi óbreytt.

42. **C-liður 55. gr. frumvarpsins - fis:**

Viðbót skv. c lið falli út úr frumvarpinu.

Félögum er heimilt að beita settum reikningsskilareglum (og þmt IFRS) og væri meiri skynsemi því í að fella út 2. ml. 3. mgr. 92. Eini munurinn á að fara eftir settum reikningsskilareglum og að beita alþjóðlegum reikningsskilastöðlum felur í sér að í síðara tilvikinu þarf að gefa yfirlýsingu í ársreikningnum um að farið sé eftir IFRS og að fara þarf þá eftir öllum ákvæðum IFRS. En af hverju ætti þá að fara með það í sérstakan farveg? Jafnvel ætti að fella út 93. gr. og 94 gr. líka (þmt a og b) enda ekki ástæða fyrir sér lagagreinar um eftirlit ársreikningaskrár með IFRS beitingu umfram almennt eftirlit sem mælt er fyrir um í lögnum með beitingu settra reikningsskilareglna sem er m.a. IFRS. Eða amk ætti að vera skýringa þá ef löggjafinn sér ástæðu til að mæla fyrir um séreftirlit ef farið eftir IFRS sem stöðlum en ekki ef farið er eftir þeim sem settum reikningsskilareglum.

Viðbrögð RSK:

92. gr. ársreikningalaga inniheldur ákvæði sem heimila félögum að beita IFRS við samningu reikningsskila sinna en 90. gr. inniheldur ákvæði um hvaða félögum er skylt að beita IFRS. Lagt er til að félag sem hefur fengið heimild til að beita IFRS og er þar af leiðandi skylt að beita þeim í fimm ár samfleytt, skuli tilkynna ársreikningaskrá um þá fyrirætlun sína fyrir upphaf nýs reikningsárs.

Hvað varðar seinni hluta athugasemdar Fjársýslunnar um að rétt sé að fella niður ákvæði 93. gr. og 94. gr.

laganna þá verður að segja að sú tillaga sé með öllu leyti óskiljanleg og lýsir e-s fljótferni þeirra aðila sem hana sömdu.

93. gr. laganna inniheldur ákvæði um að félagi sem annað hvort er skylt, eða hefur fengið heimild, til að beita IFRS eins og staðlarnir hafa verið samþykktir af framkvæmdastjórn Evrópusambandsins, skuli fylgja þeim í einu og öllu. Reyndar skal bent á að stjórnendum ber að staðfesta að viðkomandi reikningur sé gerður í samræmi alþjóðlega reikningsskilastaðla eins og þeir hafa verið samþykktir af Evrópusambandinu. Ekki dugar að vísa til staðlana sjálfa. Ekki er ljóst hvort Fjársýslan sé að leggja til að heimilt sé að velja úr þau ákvæði úr stöðlunum sem félagið kys að beita? Alþjóðlegir reikningsskilastaðlar voru innleiddir á Íslandi á grundvelli reglugerðar Evrópusambandsins nr. 1606/2002 og var tilgangurinn með reglugerðinni að tryggja gegnsæi á innri fjármálamarkaði með því að útgefendur notuðust allir við sama regluverk við gerð reikningsskila sinna.

Varðandi athugasemdir Fjársýslunar um rétt sé að fella niður ákvæði 94. gr. og þær heimildir sem þar eru varðandi eftirlitið er rétt að benda á að eftirlit með reikningsskilum þeirra félaga sem beita IFRS er hluti af eftirliti verðbréfaeftirlits Evrópu (ESMA) með því hvort reikningsskil útgefenda séu í samræmi við IFRS og önnur ákvæði laganna. Þar með talið þau ákvæði sem eru í greinum 94 a og 94 b um valdheimildir ársreikningaskrár. Verður að segjast sem er að tillaga Fjársýslunnar virðist byggja á fljótræði.

Ríkisskattstjóri leggur til að ákvæði frumvarpsins standi óbreytt.

Virðingarfyllt
f. h. ríkisskattstjóra

Skúli Jónsson

Halldór Pálsson

Minnisblað

með viðbótarumsögn ríkisskattstjóra vegna ábendinga Fjársýslu ríkisins

Minnisblað þetta er unnið af ársreikningaskrá ríkisskattstjóra sem viðbrögð við afar sérkennilegum ef ekki hvatvísun tillögum sem birtust í umsögn Fjársýslu ríkisins, dagsettri 4. mars síðastliðinn, við frumvarp lðnaðar- og viðskiptaráðherra um breytingu á lögum nr. 3/2006 um ársreikninga.

Tilgangur með breytingum á ársreikningalögum var eftirfarandi;

1. að tryggja að ákvæði ársreikningalaga séu í samræmi við tilskipun Evrópusambandsins nr. 2013/34/ESB (ársreikningatilskipunin), með því að uppfæra, fella úr gildi eða breyta núverandi ákvæðum ársreikningalaga,
2. að ákvæði ársreikningalaga væru í samræmi við stefnu ESB hvað varðar að draga úr stjórnsýslubyrðum á minni félög,
3. að benda á þá ágalla á ársreikningalögum sem brýnt er að lagfæra ásamt því að koma með tillögur til úrbóta og
4. að benda á þá ágalla á ársreikningalögum sem æskilegt væri að lagfæra ásamt því að leggja fram tillögur til úrbóta á þeim

Ráðuneytið hafði forgöngu um að setja á laggirnar vinnuhóp sem mótaði tillögur að breytingum á lögnum í samræmi við ofangreind áhersluatriði. Var vinnuhópurinn skipaður af sérfræðingum ráðuneytisins, sérfræðingum frá Fjármálaeftirlitinu (FME), Félagi löggiltra endurskoðenda (FLE), Félagi bókhaldsstofa (FB) og ársreikningaskrá ríkisskattstjóra. Voru fyrstu drög að frumvarpinu kynnt hinn 11. september 2015 og í framhaldi af því kallað eftir umsögnum. Athygli vekur að tillögur þær sem Fjársýslan setur fram hinn 4. mars síðastliðinn bárust ekki þegar atvinnuvega- og nýsköpunarráðuneytið óskaði eftir athugasemdum við fyrirhugað frumvarp lðnaðar- og viðskiptaráðherra í september á síðasta ári.