



Félag löggiltra
endurskoðenda

Reykjavík 16. febrúar 2016
Tilvísun FLE 2-2016

**Nefndasvið Alþingis
Austurstræti 8-10
150 Reykjavík
b/t Kristjönu Benediktsdóttur**

Málefni: Frumvarp til laga um breytingu á lögum um ársreikninga, 456 mál.

Með tölvupósti dags. 28. janúar s.l. óskaði efnahags- og viðskiptanefnd Alþingis eftir umsögn Félags löggiltra endurskoðenda (FLE) um ofangreint málefni.

Samkvæmt samþykktum félagsins sendi stjórnin ofangreint erindi til Álitsnefndar FLE sem tók málið til umfjöllunar. Það skal tekið fram að umsögn félagsins nær eingöngu til frumvarpsins sjálfs, en ekki til annarra ákvæða laganna. Í því samhengi vísast til greinargerðar sem félagið lagði fram árið 2011 og send var ráðuneytinu á sínum tíma, þar sem fram koma ýmsar ábendingar og tillögur um úrbætur á lögum um ársreikninga.

Álitsnefndin vill koma eftirfarandi athugasemdum og ábendingum á framfæri:

1. Gildistími lagabreytinga

Samkvæmt 73. gr. frumvarpsins eiga lagabreytingarnar að taka gildi 1. janúar 2016. FLE telur eðlilegt að miðað verði við 1. janúar 2017 enda er reikningsárið 2016 hafið og slík afturvirk lagasetning bagaleg. Æskilegt er að haghöfum gefist kostur á að kynna sér breytingarnar ítarlega og því væri betra að löggin öðluðust gildi fyrir reikningsár sem hefjast 1. janúar 2017 eða síðar.

2. Afturvirk beiting

Að mati FLE er ekki nægilega ljóst hvort beita skuli lögnum afturvirkt, það er að endurgera reikningsskil samanburðarárs í fyrsta ársreikningi eftir að löggin öðlast gildi. FLE telur að afturvirkni laganna skuli ná til samanburðarárs, en ef áhrif breytinga eru óverulegar skuli geta þeirra sérstaklega í skýringum með ársreikningi.

3. Reikningsskilaráð

FLE leggur áherslu á að reikningsskilaráð verði skipað sem fyrst. Ekki er útilokað að ýmis álitamál vakni þegar kemur að beitingu nýrra lagaákvæða og æskilegt að reikningsskilaráð geti tekið á þeim sem fyrst.

4. *Settar reikningsskilareglur*

Óvissa er til staðar hvort fara skuli að reglum reikningsskilaráðs (núgildandi eða þeim er settar verða í framtíðinni) þegar svo kann að háttu til að þær verði ekki samhljóða sambærilegum ákvæðum í alþjóðlegum reikningsskilastaðlum, enda nær hugtakið „settar reikningsskilareglur“ til hvort tveggja reglna reikningsskilaráðs og alþjóðlegra reikningsskilastaðla.¹ Væri æskilegt að það kæmi fram hvort félögum er þá í sjálfsvald sett að fara eftir reglum reikningsskilaráðs eða alþjóðlegum staðlum eða hvort aðrar reglurnar skuli gangar framar hinum.

5. *Skoðunarmenn ársreikninga*

FLE telur nauðsynlegt að sem allra fyrst verði sett reglugerð um hæfi skoðunarmanna, sé það vilji löggjafans að halda ákvæðum um skoðunarmenn og yfirferð ársreikninga inni í lögnum líkt og gert er í frumvarpinu..

Gæti skoðunarmaður til að mynda gefið álit á reikningsskilum á sama hátt og endurskoðandi? Það má vera ljóst að þessi ákvæði eru ekki til þess fallin að veita notendum reikningsskila vissu eða auka öryggi þeirra yfir höfuð, en geta þvert á móti leitt til falsks öryggis.

Að auki vakna spurningar um hvort hægt sé að kjósa endurskoðanda eða endurskoðunarfyritæki sem skoðunarmann. Það virðist ekki ljóst og mætti því jafnvel skilja sem svo að endurskoðendur geti ekki tekið að sér að ”yfirfara” ársreikninga sem ekki er skylt að endurskoða.

Ef ætlunin er að leggja áfram einhverjar skyldur á öll félög, um aðkomu fagmanna að gerð reikningsskila þeirra, þá væri eðlilegasta leiðin sú að þýða og innleiða alþjóðlegan staðal nr. 4410 sem útgefin er af IFAC. Sá staðall, sem fjallar um aðkomu fagmanna að gerð óendurskoðaðra reikningsskila, beinist ekki bara að endurskoðendum heldur öllum fagmönnum á sviði reikningsskila (accountants). Staðallinn er örfáar blaðsíður og því einfalt og ódýrt að þýða hann við setningu reglugerðar um hæfi skoðunarmanna.

6. *Örfélög og „hnappurinn“*

Óljóst er hvort örfélögum sé heimilt að sleppa því að gera ársreikning nýti þau sér „hnappinn“ við skil á framtali. Með öðrum orðum hvort viðeigandi lagaákvæði samkvæmt frumvarpinu beri að skilja á þann veg að örfélögum beri að gera ársreikning hér eftir sem hingað til en að hnappurinn snúi eingöngu að því hvaða upplýsingar verði teknar saman til opinberrar birtingar hjá ársreikningaskrá. Vísast hér til orðalags 3. gr. b. í frumvarpinu (þar sem rætt er um *gerð* ársreiknings og innihald) og d. liðar sömu greinar (þar sem rætt er um *skil* rekstrar- og efnahagsyfirlits byggt á skattframtali). Ef ætlun löggjafans er að örfélögum, sem uppfylla tilgreind skilyrði, verði heimilt að sleppa því að *gera* ársreikning þá leggur FLE til að skerpt verði á orðalagi fyrrnefndrar lagagreinar til að taka af öll tvímæli um að svo sé. Jafnframt bendir FLE á nauðsyn þess, að til þess að sú

¹ Sjá frumvarp: 3. gr., bls. 6 og umfjöllun um 3. gr. bls. 28. Í frumvarpinu segir: „Sé ekki mælt fyrir um tiltekið atriði í lögum þessum eða reglugerðum skal fara eftir viðeigandi ákvæðum í settum reikningsskilareglum.“

fyrirætlan gangi eftir þarf að falla fá kröfu í skattalögum um að ársreikningi sé skilað með skattframtali. Í þessu sambandi má einnig benda á að í d. lið 3. gr. frumvarpsins (bls. 6) er rætt um að upplýsa skuli um skuldbindingar og fleira sem ekki koma fram í efnahagsreikningi og er óljóst til hvaða efnahagsreiknings er verið að vísa ef félaginu er ekki ætlað að þurfa að gera ársreikning.

FLE vill jafnframt benda á nauðsyn þess að uppfæra lög um hlutafélög, einkahlutafélög og jafnvel skattalög vegna nýrra ákvæða um hnappinn (ársreikning ber að leggja fram á aðalfundi, duga yfirlit frá ársreikningaskrá, matreidd upp úr framtali?).

7. Skilgreiningar

- Lagt er til að í 2. gr. laganna verði bætt skilgreiningum á grunnhugtökunum *eign*, *skuld*, *tekjur* og *gjöld*.
- Lagt er til að talað verði um „heildareignir“ í stað „niðurstöðutölu efnahagsreiknings“ í 10. tl. þar sem hægt væri að túlka að niðurstöðutala efnahagsreikning væri mismunur eigna og skulda. (Rétt er að gæta að því að rætt er um niðurstöðutölu efnahagsreikning á fleiri stöðum í frumvarpinu m.a. þegar verið er að ræða um viðmiðunarmörk vegna samstæðna)
- Lagt er til að *ranssókn*- og *þróunarkostnaður* verði skilgreindur og þá á þann veg að þessi hugtök hafi sömu merkingu og í alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Myndi það auðvela fyrirtækjum að meta hvort afurð sé enn á rannsóknastigi eða komin á þróunarstig sem er nauðsynlegt því einungis er heimilt að eignfæra þróunarkostnað en ekki rannsóknakostnað.
- Í 21. tölulið er að finna skilgreiningu á hlutdeildarfélagi en aðeins rætt um neðri mörk (20%) en efri mörk vantar. Mætti einnig umorða orðalag sem: „Félag, þó ekki dótturfélag, sem annað félag á hlutdeild í...“.
- FLE telur að breyta ætti 24. tl. þannig að hann taki ekki til hlutabréfa, enda ættu hlutabréf fremur að flokkast sem áhættufjármunir en langtímakröfur.
- FLE telur að rétt sé að bæta við 43. tl. að virðisbreyting getur einnig átt sér stað á skuldalið/skuldbindingum t.d. afleiðusamningum með neikvæða stöðu. Skilgreiningin í frumvarpinu gerir einungis ráð fyrir því að virðisbreyting geti átt sér stað á eignum.
- Þar eð yferráð eru skilgreind í 44. tl. með vísan í alþjóðlega reikningsskilastaðla teljum við að sleppa megi upptalningu a.-f. liðar í 28. tl. sömu greinar. Nóg væri að skilgreina móðurfélag sem félag sem hefði *yferráð* yfir öðru félagi í samræmi við skilgreiningu á því hugtaki í 44.tl.

8. Sektir, viðurlög og tímamörk

Í 70.gr. frumvarpsins kemur fram að sekt leggist á 1. september sé ársreikningi ekki skilað fyrir þann tíma. Þessi frestur er t.a.m. ekki í samræmi við þá fresti sem lögaðilar hafa til skila á skattframtali og er því lagt til að þessi frestur sé til 1. október.

Þá kemur jafnframt fram í þessari grein að ekki sé hægt að skjóta ákvörðun ársreikningaskrár um álagningu sektar til æðra stjórnvalds. FLE leggur til að þetta ákvæði verði felld niður og þ.a.l. hægt að skjóta slíkri ákvörðun til æðra stjórnvalds.

9. Jöfnun eigna á móti skuldum eða tekna á móti gjöldum

Í 7. tl. 8. gr. (bls. 8) í frumvarpinu kemur fram að óheimilt sé að jafna út eignir á móti skuldum eða tekjur á móti gjöldum innan einstakra liða nema slíkt sé sérstaklega heimilað í öðrum greinum laga þessara. Við leggjum til að bætt verði við orðunum „*eða slík jöfnun sé í samræmi við settar reikningsskilareglur*“. Sem dæmi má nefna að samkvæmt alþjóðlegum reikningsskilastöðlum skal í ákveðnum tilvikum jafna saman fjáreignum og fjárskuldum í efnahagsreikningi (IAS 32). Þá er óljóst hvað átt er við með „*innan einstakra liða*“.

10. Eignfærður þróunarkostnaður og færsla á eiginfjárreikning

Í 12. gr. frumvarpsins (bls. 9) kemur fram að félög sem eignfæri þróunarkostnað samkvæmt 16. gr. laganna skuli færa sömu fjárhæð af óráðstöfuðu eigin fé á sérstakan lið meðal eigin fjár sem óheimilt er að úthluta arði. FLE telur eðlilegra að fjárhæðin sem færð er á eiginfjárliðinn næmi fjárhæð eignfærðs þróunarkostnaðar að teknu tilliti til skattáhrifa þannig að eignfærsla þróunarkostnaðar verði ekki meira íþyngjandi en gjaldfærsla þess sama kostnaðar. Sem dæmi má nefna að ef félag eignfærir 10 millj. kr. sem þróunarkostnað mun gjaldfærsla hans í framtíðinni leiða til 8 millj. kr. lækkunar á eigin fé (m.v. 20% skatthlutfall) enda hann skattalega frádráttarbær. Væri því að mati FLE eðlilegt að 8 millj. kr. væru við eignfærslu þróunarkostnaðar færðar af óráðstöfuðu eigin fé á bundinn eiginfjárreikning en ekki 10 millj. kr.

11. Afskrift viðskiptavildar

Villandi er í frumvarpstexta hvort ávallt skuli afskrifa viðskiptavild á tíu árum eða einungis þegar ekki er hægt að ákvarða nýtingartíma hennar. Ef stjórnendur meta nýtingartíma viðskiptavildar fimm ár eða 15 ár, skal þá samt sem áður afskrifa hana á tíu árum?² Almennt telur FLE ákvæði þetta óskýrt og ekki í samræmi við greinargerð frumvarpsins. Raunar telur FLE að heimila ætti að afskrifa viðskiptavild á skemmri tíma en tíu árum ef ákvarða má nýtingartíma skemmri en það, en að tíu ár verði hámarks afskriftatími.

12. Mat veltufjármuna

Samkvæmt frumvarpinu mun 32. gr. laganna hljóða svo: „Veltufjármuni skal ekki færa til eignar við hærra verði en kostnaðarverði eða gangvirði ef það er lægra“. Samkvæmt lögnum segir hins vegar að birgðir skuli metnar á kostnaðarverði eða

² Sjá 17. gr. frumvarps, bls. 9.

dagverði, hvort sem lægra er. Um skammtímakröfur segir að þær skuli sæta niðurfærslu ef virði þeirra (*raunvirði* skv. nógildandi lögum) er lægra en bókfært verð. Þetta telur FLE ekki ganga upp og þyrfti 32. gr. laganna að vera orðuð þannig að matsreglan gildi ekki um þá veltufjármuni þar sem „lægstaverðsreglan“ er önnur en gangvirði, svo sem *dagverð* í tilviki birgða eða *virði* í tilviki krafna.³

13. Gangvirði fjáreigna

FLE telur að skoða þurfi varðandi í 24. gr. frumvarpsins þar sem segir að heimilt sé að flokka fjármálagerninga sem fjáreign á gangvirði í *rekstrarreikningi* en þarna er væntanlega verið að vísa til skilgreiningar í 13. tl. 2. gr. en ekki notað sama orðalag. Laga þarf skilgreiningu í 13. tl. 2. gr. frumvarpsins. Rétt væri að skilgreina sem „Fjáreignir tilgreindar á gangvirði gegnum rekstur við upphaflega skráningu í bókhald“.

14. Fjáreignir tilgreindar á gangvirði

Samkvæmt frumvarpinu segir í 2. málslíð 1. mgr.: „*Færa skal mótfærslu matsbreytingar vegna fjáreignar, sem sérstaklega er tilgreind á gangvirði í gegnum rekstur við upphaflega skráningu, á gangvirðisreikning meðal eigin fjár.*“ Viljum við benda á að hér kemur orðfærið „við upphaflega skráningu“ í fyrsta sinn fyrir og teljum við æskilegt að þeim orðum verði einnig bætt við skilgreiningu þessara eigna í 13. tl. 2. gr. frumvarpsins. Er það í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla að tilgreining fjáreigna á gangvirði gegnum rekstrarreikning er einungis möguleg við upphaflega skráningu þeirra í bókhald. Þá teljum við að umorða þurfi orðalag um mótbókun því mótbókun við matsbreytingar eigna getur ekki hvort tveggja verið í rekstur og á eigið fé. Teljum við hægt að nota sambærilegt orðalag og í 12. gr. frumvarpsins vegna þróunarkostnaðar um að sambærilega fjárhæð skuli færa af óráðstöfuðu eigin fé á gangvirðisreikning.

15. Eignarhlutir í dótturfélögum

FLE telur að athuga þurfi 48. gr. frumvarpsins (bls. 15) og umsögn í frumvarpinu um þá grein (bls. 41) því ekki er samræmi á milli efnisinnihalds greinarinnar og umsagnarinnar. FLE telur greinin eigi að orðast svo: „Hlutdeild minnihlutaeigenda í eigin fé dótturfélaga skal færa sem sérstakan lið meðal eigin fjár. Í rekstrarreikningi skal sýna skiptingu hagnaðar milli eigenda móðurfélags annars vegar og minnihluta eigenda í dótturfélögum hins vegar“.

Virðingarfyllst,

f.h. Félags löggiltra endurskoðenda



Sigurður B. Arnþórsson
Frankvæmdastjóri FLE

³ 22. og 23. gr. frumvarps (bls. 10), varðar breytingar á 32. og 35. gr. laganna.

